Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 май 2017 година*

„Преюдициално запитване — Обща система за данъчно облагане на дружества майки и на дъщерни дружества от различни държави членки — Директива 2011/96/ЕС — Избягване на двойното данъчно облагане — Допълнителна вноска от 3 % по корпоративния данък“

По дело C-365/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Франция) с акт от 27 юни 2016 г., постъпил в Съда на 4 юли 2016 г., в рамките на производство по дело

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, предишно GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Език на производството: френски.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

срещу

Ministre des Finances et des Comptes publics,

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: E. Танчев,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Association française des entreprises privées (ФАЧП), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, предишно GDF Suez, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE и Zodiac Aerospace SA, от G. Blanluet, N. de Boynes и S. Austry, адвокати,

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

— за белгийското правителство, от C. Pochet и M. Jacobs, в качеството на представители,

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

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 1, буква а) 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), изменена с Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 г. (ОВ L 219, 2014 г., стр. 40) (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“).

2 Преюдициалното запитване е подадено в рамките на съдебен спор между Association française des entreprises privées (AFEP) (Френска асоциация на частните предприятия) и 17 дружества (наричани по-нататък „ФАЧП и др.“), от една страна, и **ministre des Finances et des Comptes publics** (Франция) (министър на финансите и публичните сметки), от друга страна, във връзка с жалба за отмяна на административна доктрина относно допълнителната вноска по

корпоративния данък, която следва да заплаща местно дружество майка по повод на разпределянето на печалби, включително и получените от чуждестранните му дъщерни дружества.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно съображение 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества целта на тази директива 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. Това следва да включва случаите, когато дружеството майка и неговото дъщерно дружество са в една и съща държава членка и когато мястото на стопанската дейност е в друга държава членка. От друга страна се оказва, че случаите, в които мястото на стопанската дейност и дъщерното дружество се намират в една и съща държава членка, могат, без да се засяга прилагането принципите на Договора, да се разглеждат въз основа на националното законодателство на съответната държава членка“.

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, доколкото тези печалби не подлежат на приспадане от дъщерното дружество и облагат такива печалби, доколкото тези печалби подлежат на приспадане от дъщерното дружество; 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“.

Френското право

7 От представената пред Съда преписка е видно, че що се отнася до данъчното облагане на печалбите, попадащо в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, Френската република е избрала система за освобождаването им, при спазване на облагането на пропорционална част от разноските и разходите, предварително определена на 5 %, представляваща понесените от дружеството майка разноски и разходи, отнасящи се до участието ѝ в дъщерното дружество, разпределило тези печалби. Така, посочените печалби са освободени до размер от 95 %.

8 Член 235 ter ZCA от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“) предвижда:

„I. Френските и чуждестранните дружества и организации, данъчнозадължени за корпоративен данък във Франция, с изключение на дружествата за колективно инвестиране, посочени в параграф II от член L. 214-1 от Code monétaire et financier [(Паричен и финансов кодекс)], както и на тези, отговарящи на определението за микро-, малки и средни предприятия, дадено в приложение I към Регламент (ЕС) № 651/2014 на Комисията от 17 юни 2014 година за обявяване на някои категории помощи за съвместими с общия пазар в приложение на членове 107 и 108 от Договора [(ОВ L 187, 2014 г., стр. 1)], дължат допълнителна вноска към този данък върху сумите, които разпределят по смисъла на членове 109—117 от настоящия кодекс.

Вноската е в размер на 3 % от разпределените суми […]

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 ФАЧП и др. подават пред Conseil d’État (Държавен съвет) (Франция) жалба за отмяна на административната доктрина, по-конкретно на параграф 70 от Инструкция BOI-IS-AUT-30-20160302 (Bulletin officiel des finances publiques-impôts от 2 март 2016 г., Официален бюлетин на публичните финанси — Данъци) за допълнителната вноска по корпоративния данък въз основа на разпределените суми (наричана по-нататък „допълнителната вноска“), предвидена в член 235 ter ZCA от CGI.

10 В подкрепа на жалбата си ФАЧП и др. повдигат приоритетен въпрос за конституционосъобразност на основание член 61-1 от Конституцията. Те изтъкват също, че допълнителната вноска противоречи, като главно основание, на член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества и при условията на евентуалност, на член 5 от посочената директива.

11 Министърът на финансите и публичните сметки поддържа, че повдигнатите от ФАЧП и др. оплаквания са неоснователни.

12 Запитващата юрисдикция счита, че тълкуването на разглежданите разпоредби на правото на Съюза определя решението ѝ дали да сезира Conseil constitutionnel (Конституционен съвет) (Франция) с приоритетния въпрос за конституционосъобразност. От една страна, тя уточнява, че с допълнителната вноска по корпоративния данък се облагат дружествата и организациите, които са получили приходите от участията на дъщерните им дружества, когато преразпределят тези приходи. Освен това редът за възстановяване на събраните суми и за обжалване, приложим към тази допълнителна вноска, и този, предвиден за корпоративния данък, са идентични.

13 За сметка на това генериращият фактор на посочената допълнителна вноска бил различен от този на корпоративния данък, тъй като вноската се прилага не при получаването на дивиденти, а в момента на тяхното преразпределяне от дружеството, което ги е получило.

14 Тя посочва също, че данъчната основа на тази допълнителна вноска, която отчита по-специално разпределените печалби, идващи от неразпределени печалби, е различна от тази на корпоративния данък. При тези условия въпросът дали допълнителната вноска представлява облагане на печалбите, противоречащо на член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, поставя според тази юрисдикция сериозна трудност.

15 От друга страна, посочената юрисдикция отбелязва, че доколкото генериращият фактор на тази допълнителна вноска е плащането на дивиденти, че облагаемата ѝ основа е образувана от размера на платените дивиденти, че данъчнозадължено е дружеството, което разпределя дивидентите, и че не е предвиден данъчен кредит в полза на акционера, посочената допълнителна вноска, изглежда, не съдържа, с оглед на критериите, изведени от Съда в решение от 26 юни 2008 г., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), характеристиките на облагане при източника. Все пак с оглед на решение от 4 октомври 2001 г., Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, EU:C:2001:505) запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали в хипотезата, в която допълнителната вноска не представлява забранено от член 4, параграф 1, буква а) от тази директива облагане, тя не би могла да се разглежда като „облагане при източника“, при което разпределените печалби трябва да бъдат освободени съгласно член 5 от посочената директива.

16 При тези обстоятелства Държавният съвет решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, и по-специално параграф 1, буква а) от нея, облагане като предвиденото в член 235 ter ZCA от CGI, което се прилага при разпределяне на печалби от дружество, данъчнозадължено за корпоративен данък във Франция, облагаема основа за което са разпределените суми?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, трябва ли облагане като предвиденото в член 235 ter ZCA от CGI да се счита за „удържан при източника данък“, от какъвто разпределените от дъщерно дружество печалби са освободени по силата на член 5 от Директивата?“.

По искането за започване на устната фаза на производството

17 С писмо от 31 март 2017 г. френското правителство е поискало започване на устното производство поради, накратко, липсата на дебат относно прилагането по делото в главното производство на разрешенията, предложени от генералния адвокат Kokott в заключението ѝ по дело X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 В това отношение член 83 от Процедурния правилник на Съда предвижда, че във всеки един момент след изслушване на генералния адвокат Съдът може да постанови започване или възобновяване на устната фаза на производството, по-специално когато счита, че делото не е напълно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от страните.

19 В случая, след като е изслушал генералния адвокат, Съдът е приел, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе по настоящото дело. При тези обстоятелства не следва да се постановява започване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция пита по същество дали член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не допуска фискална мярка, предвидена от държавата членка по регистрация на дружество майка, като тази в главното производство, предвиждаща събирането на данък по повод разпределянето на дивиденти от дружеството майка и чиято облагаема основа е образувана от сумите на разпределените дивиденти, включително и тези, идващи от чуждестранни дъщерни дружества на това дружество.

21 От съображение 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества следва, че тази директива цели да се премахне двойното облагане на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка на ниво на дружеството майка.

22 За тази цел член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества предоставя на държавите членки избора между две система, а именно между системата на освобождаване и тази на интегрирано облагане. Всъщност в съответствие със съображения 7 и 9 от тази директива тази разпоредба уточнява, че когато дружество майка или мястото ѝ на стопанска дейност получава, на основание на сдружаването между дружеството майка и неговото дъщерно дружество, печалби, разпределени по различен начин, освен по повод на ликвидацията на последното, държавата членка по регистрация на дружеството майка и държавата членка на мястото ѝ на стопанска дейност се въздържат да облагат тези печалби, доколкото те не се приспадат от дъщерното дружество, и ги облагат, доколкото подлежат на приспадане от дъщерното дружество, или ги облагат, позволявайки същевременно на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да приспаднат от сумата на техния данък частта от данъка, съответстваща на тези печалби и платена от дъщерното дружество и всяко негово дъщерно дружество (решение от днешния ден, X, C-68/15, т. 71 и цитираната съдебна практика).

23 Все пак параграф 3 от този член 4 гласи, че държавите членки си запазват възможността да предвидят, че разноските, свързани с дяловете, и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на

дружеството майка. От тази разпоредба следва също, че в този случай, след като разходите за управление, доколкото се отнасят до участието, са фиксирани предварително в твърд размер, този размер не може да надвишава 5 % от разпределените от дъщерното дружество печалби.

24 Така член 4 от тази директива цели да се избегне облагане на разпределените печалби на местно дружество майка от чуждестранно дъщерно дружество, един път, в лицето на дъщерното дружество в държавата му на пребиваване и втори път, в лицето на дружеството майка в нейната държава на пребиваване.

25 В настоящия случай следва, от една страна, да се уточни, че както беше посочено в точка 7 от настоящото решение, Френската република е избрала освобождаването на печалбите, идващи от чуждестранно дъщерно дружество на местно дружество майка, до размер от 95 %.

26 От друга страна, следва да се отбележи, че доколкото облагаемата основа на допълнителната вноска по корпоративния данък е образувана от разпределените дивиденти от дружество майка, тази облагаема основа може също така да включва печалбите, идващи от дъщерните дружества на това дружество майка, чиито седалища са в други държави членки, което има за последица облагане на тези печалби, надвишаващо тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 3 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

27 Възниква въпросът дали такова облагане на посочените печалби противоречи на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

28 Според френското и белгийското правителство преразпределените печалби от дружеството майка на неговите акционери не попадат в приложното поле на член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, тъй като тази разпоредба се прилага единствено когато дружество майка получава разпределените печалби от дъщерното си дружество.

29 Такова тълкуване е неприемливо.

30 Съгласно решение от днешния ден, X (C-68/15, т. 78) следва да се посочи, че такова тълкуване не следва нито от текста на тази разпоредба, нито от контекста или целите ѝ.

31 Съдът уточнява в точки 79 и 80 от решение X, от една страна, че като предвижда, че държавата членка на регистрация на дружеството майка и държавата членка на мястото на стопанска дейност „се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби“, тази разпоредба забранява на държавите членки да облагат дружеството майка или мястото му на стопанска дейност на основание на разпределените печалби от дъщерното дружество на неговото дружество майка, без да се прави разграничение в зависимост от това дали облагането на дружеството майка има за генериращ фактор получаването на тези печалби, или преразпределянето им.

32 От друга страна, след като Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества преследва съгласно съображение 3 целта да се избегне двойното облагане на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка на нивото на дружеството майка, облагането на тези печалби от държавата членка в лицето на това дружество при тяхното преразпределяне, което би имало за последица да подложи тези печалби на облагане, надвишаващо тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 3 от тази директива, би довело до двойно облагане на нивото на посоченото дружество в противоречие с Директивата.

33 Освен това следва да се отбележи в този контекст, че няма голямо значение дали националната фискална мярка е квалифицирана или не като корпоративен данък. В това отношение е достатъчно да се констатира, че прилагането на член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не е обусловено от конкретен данък. Всъщност тази

разпоредба предвижда, че държавата членка на дружеството майка се въздържа да облага печалбите, разпределени от чуждестранното му дъщерно дружество. Посочената разпоредба цели да се избегне приемането от държавите членки на фискални мерки, които водят до двойно облагане на такива печалби в лицето на дружествата майки.

34 Тази констатация не се опровергава от точка 105 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), тъй като в посочената точка Съдът се произнася единствено относно съответствието с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества на някои условия за изчисляване на размера на предварителното плащане на корпоративния данък, когато местно дружество майка преразпределя дивиденти, получени от чуждестранно дъщерно дружество, а не относно съответствието с тази директива на удържането в такъв случай на този данък.

35 С оглед на изложеното по-горе на първия въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 1, буква а) от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска фискална мярка, предвидена от държавата членка на регистрация на дружество майка, като разглежданата в главното производство, предвиждаща събирането на данък по повод на разпределянето на дивиденти от дружеството майка, чиято облагаема основа е образувана от сумата на разпределените дивиденти, включително и тези, идващи от чуждестранните дъщерни дружества на това дружество.

По втория въпрос

36 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

37 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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:

Член 4, параграф 1, буква а) 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, изменена с Директива 2014/86/ЕС на Съвета от 8 юли 2014 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска фискална мярка, предвидена от държавата членка на регистрация на дружество майка, като разглежданата в главното производство, предвиждаща събирането на данък по повод на разпределянето на дивиденти от дружеството майка, чиято облагаема основа е образувана от сумата на разпределените дивиденти, включително и тези, идващи от чуждестранни дъщерни дружества на това дружество.

Подписи