Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 14 октомври 2021 година[1]

Дело C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
срещу
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция)

„Преюдициално запитване — Режим на данъчна удръжка и данъчен кредит при преразпределяне на дивиденти — Връзка на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (Директива 90/435) с основните свободи — Данък при източника — Облагане на плащанията на дивиденти за дружество майка съгласно член 4 от Директива 90/435 — Разпоредби, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент (член 7, параграф 2 от Директива 90/435)“

I. Въведение

1. До 2004 г. при преразпределянето на дивиденти на акционерите си френските дружества е трябвало да плащат удръжка върху доходите от капитал („précompte mobilier“), ако разпределяните дружествени печалби (в случая — от получени дивиденти) не са обложени с корпоративен данък. Този режим е включвал и данъчен кредит за получателя на дивидентите при преразпределянето им, но не и когато става дума за дивиденти, разпределени от чуждестранни дъщерни дружества.

2. Съответно в решения Accor[2] и Комисия/Франция[3] Съдът вече е разглеждал френската правна уредба относно облагането на дивидентите във верига от капиталови участия, като и в двата случая е установил нарушения на свободата на установяване и свободното движение на капитали. Настоящият случай се отнася до съвместимостта на съответните

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Решение от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали) (C-416/17, EU:C:2018:811).

разпоредби на френското право с Директива 90/435[4] (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“). Всъщност с настоящото преюдициално запитване Conseil d’État (Държавен съвет, Франция) иска тълкуване на тази директива, по-специално по въпроса дали член 7, параграф 2 от нея не позволява на Франция да прилага такава данъчна удръжка.

3. Наред с въпроса за съвместимостта на френския режим с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества със запитването се поставя и въпросът дали режим на данъчно облагане, който нарушава основните свободи, може все пак да е допустим за държавите членки на основание член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Видно от съображенията на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, нейната цел е дивидентите и другите форми на разпределение на печалба от дъщерни дружества за техните дружества майки да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доходи на равнището на получаващото ги дружество майка.

5. Член 4, параграфи 1 и 2 от Директивата предвижда:

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

– се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби, или

– облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от дължимата сума по данъците тази част от данък печалба, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерното дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до лимита на сумата по съответното данъчно задължение, при условие че на всяка отделна степен дружеството и по-нискостепенните му подразделения отговарят на условията, предвидени в членове 2 и 3.

[…]

2. Всяка държава членка обаче си запазва възможността да предвиди, 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. В случаите, когато разходите по управлението на дяловете,

[4] 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, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), в меродавната ѝ за 2004 г. редакция, произтичаща последно от измененията ѝ с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

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

6. Член 5, параграф 1 от Директивата гласи:

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

7. Член 7, параграф 2 от Директивата обаче предвижда:

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

Б. Френското право

8. Член 146, параграф 2 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“) в редакцията му, приложима за разглежданите в главното производство данъчни години, гласи:

„Когато извършеното от едно дружество майка разпределение дава основание за прилагането на предвидената в член 223 sexies удръжка, същата евентуално се намалява с размера на данъчните кредити, свързани с доходите от дялови участия […], получени най-много за петте предходни приключени финансови години“.

9. Член 158 bis, параграф 1 от CGI в редакцията му, приложима за разглежданите в главното производство данъчни години, предвижда:

„Лицата, които получават дивиденти, разпределяни от френски дружества, разполагат на това основание с доход, който се състои от:

a) сумите, които те получават от дружеството;

b) данъчен кредит, който представлява вземане към бюджета.

Този данъчен кредит съответства на половината от сумите, реално преведени от дружеството. Той може да бъде използван само доколкото доходът е включен в данъчната основа на данъка върху дохода, дължим от получателя. Данъчният кредит се прихваща с размера на задълженията за данък върху дохода. В частта, в която размерът му надхвърля размера на данъчното задължение, той се възстановява на физическите лица“.

10. Съгласно член 216, параграф 1 от CGI:

„Нетните доходи от дяловете, даващи право да се приложи системата за облагане на дружествата майки […], които са получени от дружеството майка в хода на една финансова година, могат да се извадят от общата му нетна печалба […]“.

11. В член 223 sexies, параграф 1, първа алинея от CGI в редакцията, която е била в сила от 1 януари 2000 г., се посочва:

„[…] [К]огато разпределяните от едно дружество доходи представляват суми, за които дружеството не е обложено с корпоративен данък по стандартната ставка […], това дружество е задължено да внесе удръжка върху доходите от капитал в размер, равен на данъчния кредит, изчислен съгласно член 158 bis, параграф 1. Тази удръжка се дължи за разпределените печалби, даващи право на данъчния кредит по член 158 bis, независимо кой е получателят“.

III. Главното производство

A. Обстоятелствата по дело C-556/20

12. Предмет на разглежданото тук преюдициално запитване е режимът на данъчно облагане на дивидентите във верига от капиталови участия, който е действал във Франция до 2004 г. включително.

13. Този режим се е състоял от няколко компонента. Ако френско или чуждестранно дъщерно дружество разпредели печалба на френското си дружество майка, съгласно член 216, параграф 1 от CGI тази печалба е била освободена от корпоративен данък, с изключение на фиксирана 5-процентна част от разходите и разноските.

14. Освен това, за случаите на разпределяне на дивиденти във верига от капиталови участия, от 1965 г. Франция е прилагала данъчен режим, състоящ се от данъчен кредит и данъчна удръжка върху доходите от капитал („précompte mobilier“). Тези разпоредби са отменени, считано от 1 януари 2005 г., но все още са се прилагали за спорния период от 2000 г. до 2004 г.

15. Съгласно член 158 bis от CGI получателите на дивиденти от френско дружество автоматично са получавали данъчен кредит в размер на 50 % от разпределените дивиденти. Този данъчен кредит е бил предназначен да неутрализира предходното облагане с корпоративен данък на равнището на дружеството и да гарантира правилното облагане на инвеститорите (физически лица) с данък върху дохода в съответствие с финансовите им възможности. Всъщност разпределяната печалба се е облагала с корпоративен данък от 33,33 % още на равнището на разпределящото дружество, което е реализирало печалбата, а след това се е облагала още веднъж на равнището на акционерите. В крайна сметка данъчният кредит за получателя е неутрализирал точно размера на корпоративния данък, платен от разпределящото дружество. Така до получателя са достигали 100 % от печалбата (66,66 % като разпределени дивиденти и 50 % от 66,66 = 33,33 % като данъчен кредит) и за тези 100 % той е плащал данък върху дохода по приложимата индивидуално за него данъчна ставка.

16. Поради това обаче данъчният кредит е бил необходим само доколкото разпределената печалба действително е била обложена с корпоративен данък при разпределящото дружество. Същевременно по съображения за практичност данъчният кредит е бил предоставян еднакво на всички акционери, които получават дивиденти от френски дружества. Нямало е значение дали преди това тези доходи са били действително обложени с корпоративен данък на равнището на разпределящото дружество.

17. Като коригиращ механизъм обаче член 223 sexies от CGI въвежда удръжка на равнището на разпределящото дружество. Тя се е събирала в частност когато разпределяната печалба не е обложена или е само частично обложена на равнището на разпределящото дружество. В този смисъл целта на удръжката на равнището на разпределящото дружество е била да обоснове предоставянето на фиксиран данъчен кредит на равнището на акционерите. Например, ако е налице освободена печалба в размер 100, вследствие на удръжката тя се намалява на 66,66 и тази сума се разпределя като дивидент, а след това при получателя на дивидента се увеличава отново на 100 чрез данъчния кредит (50 % от 66,66 = 33,33).

18. Ако например френско дружество майка получи дивидент от френското си дъщерно дружество, данъчният кредит за дружеството майка е бил с фиксиран размер от 50 % от дивидента. Тъй като поради режима за дружествата майки и дъщерните дружества по член 216 от CGI дивидентите са били освободени от облагане на равнището на дружеството майка, но акционерът въпреки това е получавал данъчен кредит, при преразпределянето на дивидентите от дружеството майка за неговите акционери се е събирала удръжка. Съгласно член 146, параграф 2 от CGI обаче дружеството майка е можело да приспадне собствения си данъчен кредит от сумата на тази удръжка. Следователно в крайна сметка не е възниквала допълнителна данъчна тежест на равнището на дружеството майка. За него данъчният кредит и данъчната удръжка винаги са се компенсирали, стига печалбата да се разпределя в границите на страната.

19. Обратно, съгласно член 158 bis от CGI френското дружество майка не е имало право на данъчен кредит, ако получава дивиденти от установено в друга държава членка дъщерно дружество. В резултат от транспонирането на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества то във всеки случай не е било длъжно да облага тези доходи от дивиденти. Ако обаче след това то преразпредели дивидентите, неговите акционери са получавали данъчен кредит в съответствие с член 158 bis от CGI, тъй като дивидентите са им били разпределени от френско дружество (в случая — дружеството майка). Тези доходи от дивиденти обаче не са били обложени при дружеството майка и затова въпросният данъчен кредит за акционерите е трябвало да се коригира с удръжката на равнището на дружеството майка. Затова дружеството майка е било длъжно да плаща удръжката, когато преразпределя така получените от дъщерното си дружество дивиденти на собствените си акционери. Самото то обаче не е можело да си приспадне данъчен кредит. По този начин се е намалявала сумата, която дружеството майка може да разпредели на своите акционери.

20. В този смисъл, тъй като съгласно член 158 bis от CGI дружеството майка не е имало данъчен кредит при получаването на дивиденти от установени в чужбина дъщерни дружества, това е възпрепятствало неутралното преразпределяне на дивидентите за съответните акционери и е водело до различно третиране на дивидентите в трансгранични случаи.

Б. Производството пред националните съдилища

21. Ето защо дружествата Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA и L'Air Liquide SA (наричани по-нататък „жалбоподателите“) искат да им се възстанови сумата на платените в периода 2000—2004 г. удръжки, за които не са разполагали със съответни данъчни кредити.

22. Според твърденията на жалбоподателите в периода 2000—2004 г. те получават дивиденти от установени в други държави членки техни дъщерни дружества и при преразпределянето на тези дивиденти плащат данъчната удръжка по член 146, параграф 2 от CGI във връзка с член 158 bis и член 223 sexies от CGI.

23. В това отношение те изтъкват, че тези разпоредби не са в съответствие с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. В първоинстанционното производство Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция) частично уважава жалбите, но френската държава подава касационна жалба пред Conseil d'État (Държавен съвет).

24. В същото време, с цел да се ускори решаването на делото, на 27 и 28 юли 2020 г. жалбоподателите подават преки жалби до Conseil d'État (Държавен съвет). С тях те искат да се обявят за нищожни административните правила, публикувани на 1 ноември 1995 г. с референтни номера 4 J 1321 и 4 J 1322 и включени в Указание № 4 J-1-01 от 21 март 2001 г.

25. В това отношение жалбоподателите изтъкват, че обжалваните административни указания възпроизвеждат разпоредбите на действащия по онова време член 223 sexies от CGI. Съгласно практиката на Съда обаче самата тази разпоредба била несъвместима с член 4 от Директива 90/435, така че и съответните административни правила били нищожни.

26. Наред с въпроса за съвместимостта с член 4 от Директива 90/435 пред запитващата юрисдикция се поставя и въпросът дали френският данъчен режим, състоящ се от данъчен кредит и данъчна удръжка, може да е допустим, доколкото евентуално представлява единна система за избягване на двойното данъчно облагане съгласно член 7, параграф 2 от Директива 90/435.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

27. При тези обстоятелства Conseil d'État (Държавен съвет) спира производството относно административните правила и отправя до Съда следния въпрос:

„Като се има предвид по-специално член 7, параграф 2 от Директивата [за дружествата майки и дъщерните дружества], допуска ли член 4 от Директивата разпоредба като тази на член 223 sexies от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс), която за целите на правилното прилагане на правна уредба, предназначена да премахне икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, предвижда удръжка при преразпределянето от дружество майка на печалба, която му е разпределена от дъщерни дружества, установени в друга държава — членка на Европейския съюз?“.

28. В производството пред Съда писмени становища представят Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Франция и Европейската комисия; същите взимат участие и в съдебното заседание, проведено на 8 септември 2021 г.

V. Правен анализ

A. По преюдициалния въпрос

29. Преюдициалният въпрос на запитващата юрисдикция изрично се отнася само до съвместимостта на удръжката по член 223 sexies от CGI с член 4 във връзка с член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Случаят, по повод на който запитващата юрисдикция иска отговор на този въпрос, се отнася до разпределяне на дивиденти от установено в друга държава членка дъщерно дружество за неговото дружество майка във Франция, което след това ги преразпределя на акционерите си.

30. Както личи от преюдициалното запитване, жалбоподателите оспорват наличието на задължение да платят удръжката на основание на административните правила, публикувани на 1 ноември 1995 г. с референтни номера 4 J 1321 и 4 J 1322 и включени в Указание № 4 J-1-01 от 21 март 2001 г. Те обаче търпят данъчна тежест само когато и само защото в техния случай (за разлика от чисто вътрешните за страната случаи) удръжката не се компенсира със съответен данъчен кредит.

31. В решение Accor[5] Съдът постановява, че това именно неблагоприятно третиране на трансграничните в сравнение с чисто вътрешните положения е в противоречие с правото на Съюза. В решението си той посочва, че релевантната в случая френска правна уредба води до нарушение на свободата на установяване (член 49 ДФЕС) и свободното движение на капитали (член 63 ДФЕС). Противоречието на този данъчен режим с правото на Съюза е потвърдено и в решение Комисия/Франция[6]. Въз основа на това запитващата юрисдикция правилно заключава, че дружество, което получава дивиденти от установено в чужбина дъщерно дружество и при преразпределянето им дължи удръжката, има право на данъчен кредит.

32. Не е сигурно обаче[7] дали понастоящем (тоест след прилагане на изискванията на правото на Съюза съгласно двете решения на Съда) въпросният данъчен кредит може да се приспадне от сумата на удръжката и как евентуално да стане това. Ето защо е възможно жалбоподателите и сега да не получат данъчен кредит като при вътрешните за страната случаи. Също е възможно обаче те да поискат както този данъчен кредит (като получатели на дивидентите), така и отпадане на удръжката (като дружества, които преразпределят дивидентите).

33. Ако жалбоподателите и сега не получат сходен данъчен кредит, възниква въпросът за последиците от потенциална съвместимост на удръжката по член 223 sexies от CGI с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (по този въпрос вж. част Б по-нататък). Ако обаче жалбоподателите получат сходен данъчен кредит като при вътрешните за страната случаи, следва да се изясни дали този френски режим на облагане на дивидентите, състоящ се от данъчна удръжка и данъчен кредит, попада в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (по този въпрос вж. част В по-нататък) и ако е така, дали член 7, параграф 2 от Директивата евентуално допуска такъв данъчен режим (по този въпрос вж. част Г по-нататък).

[5] Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] Решение от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали) (C-416/17, EU:C:2018:811).

[7] Вж. също мнението на Комисията в точка 41 от писменото ѝ становище.

Б. Връзката между Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества и основните свободи (свобода на установяване и свободно движение на капитали)

34. Ако уредбата на удръжката по член 223 sexies от CGI е съвместима с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, това не би означавало, че целият френски режим е съвместим с правото на Съюза въпреки липсата на данъчен кредит.

35. Съдът вече е установил, че френската правна уредба или съответно тълкуването ѝ от запитващата юрисдикция е в противоречие с основните свободи и води до нарушение на Договорите от страна на Франция[8]. Това нарушение на първичното право се дължи на липсващия данъчен кредит при разпределянето на печалба от дружество, което не е установено във Франция. Както изтъкват жалбоподателите в съдебното заседание, ако член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не засяга въпросния френски данъчен режим, тоест ако го допуска, това няма да санира или да обоснове посоченото нарушение.

36. Нормативната йерархия е ясна. Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества трябва да се преценява в светлината на основните свободи, а не обратното. Макар че в практиката на Съда е излагано схващането, че правната уредба в област, която е изчерпателно хармонизирана на равнището на Съюза, трябва да се преценява само от гледна точка на разпоредбите на мярката за хармонизация, а не от гледна точка на разпоредбите на първичното право[9], от това съвсем не следва различен извод.

37. От една страна, Съдът следи за съвместимостта на вторичното с първичното право[10]. От друга страна, посоченото схващане важи за случаи, при които няма съмнение в съвместимостта на вторичното с първичното право. Всъщност тогава вторичното право следва да се прилага с предимство като lex specialis. Ако още от него следва противоречие на обжалвания акт с правото на Съюза, не е необходимо да се проверява и за несъвместимост с първичното право.

38. От една страна, ако член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества позволяваше такъв режим без данъчен кредит, биха съществували съмнения в съвместимостта му с основните свободи. От друга страна, член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества в това отношение не засяга „прилагането на национални разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения“. Следователно Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не въвежда изчерпателна хармонизация.

39. Ето защо, ако данъчният кредит, който трябва да се приспадне от удръжката, все още зависи от обстоятелството дали разпределящото дъщерно дружество е установено в страната или в друга държава членка, френският режим, състоящ се от данъчна удръжка и

[8] Решения от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали) (C-416/17, EU:C:2018:811), и от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[9] Вж. решения от 20 декември 2017 г., Deister Holding и Juhler Holding (C-504/16 и C-613/16, EU:C:2017:1009, т. 45 и 46), от 7 септември 2017 г., Eqiom и Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, т. 15), от 30 април 2014 г., UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, т. 63), от 11 декември 2003 г., Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, т. 64), от 23 май 1996 г., Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, т. 18), и от 12 октомври 1993 г., Vanacker и Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, т. 9).

[10] Вж. например решения от 8 декември 2020 г., Унгария/Парламент и Съвет (C-620/18, EU:C:2020:1001, т. 104), от 8 декември 2020 г., Полша/Парламент и Съвет (C-626/18, EU:C:2020:1000, т. 87), от 26 октомври 2010 г., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 50), и от 11 декември 2003 г., Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, т. 64 в края).

данъчен кредит, остава в противоречие с правото на Съюза съгласно практиката на Съда [11]. Член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества изобщо не може да промени това.

B. Приложимостта на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества в случай на предоставяне на данъчен кредит при получаване на „чуждестранен дивидент“

40. Ако обаче на жалбоподателите се предостави съответен данъчен кредит включително за дивидентите от установени в чужбина дъщерни дружества, възниква въпросът дали Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е релевантна.

1. Приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

41. Всъщност от трето съображение от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества следва, че целта ѝ е да предотврати двойното данъчно облагане — на равнището на дружеството майка — на печалбите, които са му разпределени от негово дъщерно дружество [12]. Това обаче вече е гарантирано с член 216 от CGI. Дружеството майка не е длъжно да облага още веднъж получените дивиденти, произтичащи от обложените печалби на дъщерното дружество. Същевременно френският режим на данъчната удръжка и данъчния кредит е нещо различно.

42. *Данъчният кредит* е предназначен да неутрализира на равнището на получателя на разпределяната печалба данъка, с който тя е била обложена на предходния етап от веригата — у разпределящото дружество, така че да може в крайна сметка само акционерът да бъде обложен според данъчните му възможности, евентуално прогресивно. Така данъчният кредит предотвратява икономическото двойно данъчно облагане. *Данъчната удръжка* пък е предназначена да премахне или да обоснове предоставянето на всъщност неследващ се данъчен кредит, като създаде съответно данъчно задължение на предходния етап от веригата, тоест за разпределящото дружество, в случай че на този предходен етап не е било налице облагане. Следователно удръжката предотвратява двойното и окончателно необлагане на разпределяната печалба.

43. Ако жалбоподателите имат право на данъчен кредит, който да съответства на корпоративния данък върху получените дивиденти, платен на предходния етап от веригата — на равнището на дъщерното дружество, и който да се приспада от данъчната удръжка съгласно член 146, параграф 2 от CGI по повод на преразпределянето на тези дивиденти, няма да е налице икономическо двойно данъчно облагане на дивидентите. Това сочат примерите, представени от Комисията в писменото ѝ становище. Всъщност неблагоприятен данъчен ефект настъпва само в случаите, в които дружеството майка не може да приспадне от удръжката данъчен кредит, който да съответства на корпоративния данък, платен на равнището на дъщерното дружество.

[11] Решения от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали) (C-416/17, EU:C:2018:811), и от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] По този въпрос вж. по-специално също решения от 17 май 2017 г., X (C-68/15, EU:C:2017:379, т. 70), и от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 45).

44. Ако обаче се предостави данъчен кредит на дружеството майка и същевременно отпадне дължимата от него удръжка, това би довело до неоснователно обогатяване на акционера на дружеството майка. Всъщност той би получил данъчен кредит, въпреки че дивидентът, който му преразпределя дружеството майка, изобщо не е обложен.

45. При все това, противно на мнението на Комисията и жалбоподателите, неутралното третиране на произхождащите от чуждестранни дъщерни дружества дивиденти при преразпределянето им от страна на дружеството майка в полза на акционерите не е въпрос на еднакъв размер на данъчния кредит при получаването на дивидентите от дружеството майка и на удръжката за това дружество при преразпределянето им (тоест не зависи от отрицателната финансова разлика за дружеството майка). Важното всъщност е да си съответстват удръжката за дружеството майка при преразпределянето и данъчният кредит за акционера.

46. Това личи от следния пример: дружество майка получава от свое дъщерно дружество освободен от облагане дивидент в размер 66,66. Да допуснем, че върху печалбата си в размер 100 дъщерното дружество е платило в чужбина точно 33,33 корпоративен данък (тоест че ставката на корпоративния данък в чужбина е еднаква с тази във Франция). Понастоящем благодарение на практиката на Съда дружеството майка получава — макар и със закъснение — данъчен кредит за съответния минал период в размер 33,33 и би могло да разпредели на акционера си цялата печалба на дъщерното дружество (тоест 100). Платеният на предходния етап корпоративен данък е изцяло неутрализиран. Ако обаче няма удръжка за дружеството майка, когато то разпредели тези 100, акционерът ще получи *и* 100-те, *и* данъчен кредит от 50 %, тоест точно 150. Печалбата на дъщерното дружество, която не трябва да бъде двойно облагана при преразпределянето, е само 100, а без удръжката се увеличава на 150. Такъв неестествен резултат (преразпределянето да увеличава дивидентите) може да се предотврати само чрез удръжката.

47. Всъщност, ако върху тези 100 плати удръжка (33,33), дружеството майка ще може да преразпредели само 66,66, а акционерът ще получи точно 100 (66,66 като дивидент и 33,33 като собствен данъчен кредит). Понеже при така зададения пример данъчният кредит на дружеството майка и дължимата от него удръжка са напълно еднакви по размер, за него не остава никаква финансова разлика.

48. Ако то преразпредели само 50, акционерът ще получи 75 (50 като дивидент и 25 като собствен данъчен кредит), а удръжката ще е само 50 % от 50 = 25. Дружеството майка обаче има и данъчен кредит от 33,33, поради което му остава положителна финансова разлика от 8,33. Ако обаче дружеството майка увеличи разпределяния необложен доход от 66,66 на 100, акционерът ще получи 150 (100 като дивидент и 50 като собствен данъчен кредит). Дружеството майка ще дължи удръжка 50 (50 % от 100) и ще има данъчен кредит от 33,33. Остава отрицателна финансова разлика от 16,66.

49. Резултатът е същият, ако чуждестранният корпоративен данък е по-нисък (например 15 %) и Франция го неутрализира чрез данъчен кредит също само в този размер. Дъщерното дружество разпределя 85 на френското дружество майка. Франция неутрализира платения на предходния етап данък с данъчен кредит от 15. Така дружеството майка (както при вътрешните за страната случаи) получава необложена печалба в размер 100. На акционера се разпределят 66,66, а 33,33 се внасят като удръжка.

Франция дава на акционера данъчен кредит в размер на удръжката, така че той пак получава 100. Двойното данъчно облагане на дивидента е предотвратено. И тук за дружеството майка остава отрицателна финансова разлика (този път 33,33 — 15 = 18,33).

50. Тази отрицателна финансова разлика (също както и положителната) обаче изобщо не представлява двойно данъчно облагане на дивидента. Напротив, тя гарантира, че акционерът ще получи разпределения първоначално от дъщерното дружество дивидент без намаления или увеличения. Дали след приспадането на данъчния кредит от сумата на удръжката ще остане отрицателна финансова разлика за дружеството майка, зависи от политиката за разпределяне на дивиденти на дружеството майка и от платения на предходния етап от веригата корпоративен данък върху дивидентите, а също и от размера на данъчния кредит за акционера. Да се иска данъчен кредит, при положение че същевременно удръжката е отпаднала, би представлявало „избирателно“ ползване на режима („cherry-picking“), каквото не позволяват нито основните свободи, нито Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Вместо да се гарантира неутралност на преразпределянето, би се стигнало до увеличаване на размера на разпределяната печалба в ущърб на френската държава.

51. Ето защо стигам до заключението, че взаимодействието между данъчен кредит и данъчна удръжка в случая дори не засяга приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Поради това не се установява и нарушение на член 4 (по този въпрос вж. раздел 3 по-нататък), нито на член 5 (по този въпрос вж. раздел 2 по-нататък) от тази директива.

2. Липса на данък при източника по смисъла на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

52. Тъй като удръжката се дължи от разпределящото дружество, а не от притежателя на ценните книжа (тоест от получателя на разпределяните дивиденти), поначало не е налице данък при източника по смисъла на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества[13]. Също така в случая изобщо не става дума за облагане с данък при източника на чуждестранен получател на дивидент, а „само“ за данъчното облагане на френското дружество майка, което преразпределя дивидентите.

3. Липса на нарушение на член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

53. Изключено е и да е налице нарушение на член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Тази разпоредба предвижда, че държавата по регистрация на дружеството майка или не облага разпределяната на това дружество печалба (в случая под формата на дивиденти), или приспада платения на предходния етап от веригата чуждестранен данък.

[13] Така изрично в решение от 17 май 2017 г., X (C-68/15, EU:C:2017:379, т. 65) относно белгийския „fairness tax“, както и в решения от 24 юни 2010 г., P. Ferrero и General Beverage Europe (C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 26), от 26 юни 2008 г., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, т. 52 и цитираната съдебна практика), от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 109), и от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 47). За понятието за данък при източника вж. също заключението ми по дело X (C-68/15, EU:C:2016:886, т. 37 и сл.).

54. Франция избира метода на освобождаване от данък. Съгласно член 216 от CGI тези доходи от дивиденти могат да не се включват в печалбата на дружеството майка. В това отношение член 4, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества допуска в крайна сметка да се облагат най-много 5 % от приходите от дивиденти. Стига френският режим да гарантира, че няма да бъдат облагани повече от 5 % от получените от дружеството майка дивиденти, не е налице противоречие с член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Видимо член 216 от CGI осигурява такава гаранция. В крайна сметка обаче националният съд следва да прецени това.

55. Както обаче посочих по-горе (т. 42 и сл.), режимът на данъчната удръжка и данъчния кредит е предназначен не да облага печалби или дивиденти, а да гарантира, че вече обложените с корпоративен данък печалби ще бъдат освободени от този данък на равнището на акционера и ще могат да бъдат изцяло обложени с данък върху дохода по приложимата индивидуално за акционера данъчна ставка (по принцип прогресивна).

56. Само ако данъчната удръжка се разглежда напълно изолирано, би могло да се стигне до защитавания от жалбоподателите и Комисията извод, че е налице противоречие с член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Това би било възможно, ако удръжката се разглежда като (допълнителен) данък върху получените дивиденти при преразпределянето.

57. В този смисъл Съдът вече е постановил, че член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества обхваща и всяко допълнително облагане при преразпределяне на получени дивиденти[14]. Онзи случай обаче се е отнасял до допълнително облагане с корпоративен данък при преразпределяне на получени дивиденти в хипотеза, в която според белгийската държава се стига до несправедливост. Макар в годината на разпределянето дружеството да намалява изцяло или частично данъчния си резултат чрез прилагането на различни, предвидени в националното данъчно право приспадания, акционерите получават разпределени печалби (т.нар. „fairness tax“). Този „fairness tax“ не е нищо по-различно от последващо облагане на получените (по принцип освободени) дивиденти при преразпределянето им. Подобно облагане не може да се съвмести с член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

58. По естеството си обаче разглежданата данъчна удръжка във френското право ясно се различава от такова облагане, както още веднъж подчертава Франция в съдебното заседание. За разлика например от онзи „fairness tax“ удръжката не генерира данъчни приходи, а „само“ коригира данъчния кредит, предоставян на следващия етап от веригата — на акционера. Напълно изолираното разглеждане на удръжката сама по себе си би означавало да не се отчете съществуващата при френския режим задължителна взаимовръзка между данъчната удръжка за разпределящото дружество и данъчния кредит за получателя на разпределения доход.

59. Ако дадено дружество не плати корпоративен данък върху печалбата (например за някои освободени доходи) и разпредели печалба в размер 100, няма основание да се предоставя данъчен кредит (който би бил в размер 50) на получателя на дивидентите. В писменото си становище Франция правилно посочва, че иначе се стига до неоснователно

[14] Решение от 17 май 2017 г., X (C-68/15, EU:C:2017:379, т. 77 и сл.); по този въпрос вж. също заключението ми по дело X (C-68/15, EU:C:2016:886, т. 53 и сл.).

обогатяване или двойно освобождаване от данъчно облагане. За да предотврати това, Франция е можела също така да премахне данъчния кредит за акционера, което би било безпроблемно от гледна точка на правото на Съюза.

60. Франция обаче избира друг метод. Тя предоставя данъчния кредит, но чрез данъчната удръжка създава данъчно задължение на равнището на разпределящото дружество (в случая дружеството майка) на мястото на евентуално липсващото облагане с корпоративен данък (вж. по-горе, т. 45 и сл.).

61. Следователно при този режим удръжката не е данък, а само метод за гарантиране на цялостно прехвърляне на печалбата към акционера, у когото може правилно да се обложи разпределената дружествена печалба. Удръжката само формално е обвързана с плащането на дивидентите. От материалноправна гледна точка тя всъщност е съчетана с данъчния кредит за получателя на дивидентите. В крайна сметка тя неутрализира този данъчен кредит, когато доходите не са били обложени на равнището на разпределящото дружество.

62. Следователно удръжката *не е допълнителен данък* върху разпределяните дивиденти (какъвто например е „fairness tax“ [15]). Напротив, тя е само сложно или не чак толкова сложно корективно средство за гарантиране на правилното облагане на получателя на дивидента. Удръжката коригира „само“ неследващия се иначе данъчен кредит за получателя на разпределяните печалби, като корекцията се извършва на равнището на разпределящото дружество. В крайна сметка определена част от дивидентите (33,33 %) не се плаща на акционерите пряко, а непряко им се прехвърля чрез фиска, без обаче да бъде облагана (тоест намалявана).

4. Междинно заключение

63. При цялостен анализ на френския режим удръжката от разпределящото дружество, която се компенсира чрез данъчен кредит за получателя, по същността си не представлява допълнително данъчно облагане на разпределяните дивиденти и поради това не може да е в противоречие нито с член 5, нито с член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

Г. При условията на евентуалност: тълкуване на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

64. При условията на евентуалност — само ако Съдът възприеме друг поглед към въпроса и реши да разглежда изолирано удръжката като допълнително данъчно облагане на получените от дружеството майка дивиденти при преразпределянето им за акционерите — възниква въпросът за обхвата на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

65. Според тази разпоредба Директивата не засяга прилагането на национални разпоредби, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане на дивидентите (първо предложение), нито в частност прилагането на разпоредбите, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент (второ предложение). Първо предложение не е релевантно в случая, тъй като удръжката — ако се разгледа изолирано,

[15] Решение от 17 май 2017 г., X (C-68/15, EU:C:2017:379).

противно на моето становище — не служи за премахване или намаляване на някакво двойно данъчно облагане. Както потвърди и представителят на един от жалбоподателите, удръжката предотвратява най-многото двойно необлагане.

66. Разпоредбите за удръжката обаче биха могли да се разглеждат като разпоредби, свързани с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент (второ предложение). Това обаче предполага член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества да се отнася и до член 4 от нея. Жалбоподателите считат, че член 7, параграф 2 обхваща само изключенията от забраната за облагане с данък при източника по членове 5 и 6 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Тъй като удръжката не е данък при източника, член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества също бил неприложим. Жалбоподателите се мотивират главно с изискването за стриктно тълкуване на изключенията[16] и с обстоятелството, че член 7, параграф 1 от Директивата[17] изяснява какво не попада в обхвата на израза „данък, удържан при източника“.

67. Това стриктно тълкуване на обхвата на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества обаче не е убедително. От една страна, то не произтича от текста на тази разпоредба, а от друга страна, противоречи на историята на създаването ѝ, както и — при по-внимателно вглеждане — на досегашната практика на Съда.

68. От текста на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не личи да е така ограничен, че да се отнася само до забраната за облагане с данък при източника по членове 5 и 6 от тази директива. Напротив, член 7, параграф 2 допуска отклоняване от Директивата като цяло, тоест и от член 4. Освен това второ предложение се отнася до данъчни кредити, а както и в настоящия случай, те не са непременно свързани с удържане на данък при източника. Няма никакви данни, че точно член 4 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не би попадал в обхвата на член 7, параграф 2.

69. Според мен член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества само изяснява, че националните данъчни режими, осъществяващи целите на Директивата чрез определени методи, които при изолирано разглеждане евентуално биха могли да са проблематични, може при цялостна преценка все пак да са допустими. Такива изключения трябва „само“ да не осуетяват целта на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества[18].

70. От практиката на Съда може съответно да се заключи, че член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не следва да се тълкува само във връзка със забраната за облагане с данък при източника по членове 5 и 6 от тази директива. По дело Océ van der Grinten[19] се е спорело дали член 7, параграф 2 от тази

[16] Относно член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества вж. решения от 24 юни 2010 г., P. Ferrero и General Beverage Europe (C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 45), и от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 86).

[17] Той гласи: „Както е използван в настоящата директива терминът „данък, удържан при източника“, не обхваща авансовото плащане или предварително плащане на корпоративен данък на държавата членка на дъщерното дружество, извършено във връзка с разпределението на печалбата към неговото дружество майка“.

[18] В този смисъл също решения от 24 юни 2010 г., P. Ferrero и General Beverage Europe (C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 46), и от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 102).

[19] Решение от 25 септември 2003 г. (C-58/01, EU:C:2003:495).

директива се простира и (!) по отношение на забраната за облагане с данък при източника. Съдът стига до заключението, че член 7, параграф 2 от Директивата трябва да се тълкува в смисъл, че допуска облагането включително когато съответният данък представлява данък при източника по смисъла на член 5, параграф 1 от Директивата, доколкото се прилага по отношение на дивидентите, разпределени от дъщерното дружество на неговото дружество майка [20]. Следователно Съдът приема, че член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества обхваща „и“ забраната за облагане с данък при източника по член 5. Всяко ограничаване на обхвата на член 7, параграф 2 от Директивата „само“ до забраната за облагане с данък при източника би било в противоречие с този извод.

71. Това намира потвърждение в историята на член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, която Франция изтъква в становището си. Изключението е въведено по инициатива на Обединеното кралство поради някои особености на неговия режим на корпоративното данъчно облагане. Както следва от окончателното компромисно предложение от 12 юни 1989 г., тази формулировка е следвало да гарантира, че Директивата няма да засяга „précompte“ и „crédit d’impot (avoir fiscale)“ [21]. Тези два елемента вече са били част и от тогавашния френски данъчен режим. Предложената в компромисното предложение формулировка и до днес съществува в член 7 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

72. Ето защо е възможно да се мисли за приложимост на член 7, параграф 2, второ предложение, въпреки че в случая не става въпрос за данък при източника. За целта обаче трябва да става дума за разпоредба, свързана с плащането на данъчни кредити на получателите на дивидент.

73. Както правилно изтъкват жалбоподателите, въпреки че в случая удръжката се прилага на равнището на разпределящото дружество, функцията ѝ е да коригира неследващ се обективно данъчен кредит при получателя на дивидента (вж. по-горе, т. 58 и сл.). Както посочих по-горе, удръжката винаги е във взаимовръзка с облагането на равнището на разпределящото дружество (или корпоративен данък, или удръжка) и с режима на данъчния кредит на равнището на получателя на дивидента. Съгласно френския режим едното не е възможно без другото.

74. Следователно удръжката *е свързана* и с плащането на данъчни кредити на получателя на дивидент. Ето защо в съответствие с текста му член 7, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества обхваща този френски правен режим. От разпоредбата ясно следва, че Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не засяга такъв корективен механизъм.

75. Това обаче предполага въпросното изключение да не застрашава целта на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. При всички положения тя не е застрашена, ако при получаването на дивиденти от чуждестранното си дъщерно дружество дружеството майка получи съответен данъчен кредит, който да неутрализира платения на предходния етап от веригата корпоративен данък върху тези дивиденти. Щом при преразпределянето този данъчен кредит може да се приспадне от удръжката, която пък само коригира наличието на неследващ се от материалноправна гледна точка данъчен

[20] Решение от 25 септември 2003 г., Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, т. 89).

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion“ et „sociétés mères et filiales“ — n 7322/89, page 7/11 — version française.

кредит за акционера, няма съмнение, че и в този случай френският режим дава възможност за данъчно неутрално разпределяне на дивиденти между дружества, попадащи в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

VI. Заключение

76. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос на Conseil d'État (Държавен съвет, Франция), както следва:

„Член 4 във връзка с член 7, параграф 2 от Директива 90/435 допуска разпоредба, която за целите на прилагането на правна уредба, предназначена да осигури правилно облагане на акционера, предвижда удръжка при преразпределянето на печалба, за да неутрализира съответния данъчен кредит за следващия получател на разпределяната печалба (акционер на дружеството майка). Това важи дори когато преди това тази печалба е била разпределена на дружеството майка от дъщерни дружества, установени в друга държава — членка на Европейския съюз. За сметка на това съгласно практиката на Съда отказът в такъв случай да се предостави данъчен кредит на дружеството майка нарушава още основните свободи“.