Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 21 декември 2016 година[1]

Дело C–628/15

The Trustees of the BT Pension Scheme
срещу
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Преюдициално запитване, отправено от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство)

„Преюдициално запитване — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Възстановяване на авансово платен данък в случай на изплащане на дивиденти от дружества, установени в други държави членки, на дружество, установено в Обединеното кралство — Отказ да се предостави право на данъчен кредит на акционери"

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване от 15 октомври 2015 г. на Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) постъпва в секретариата на Съда на 24 ноември 2015 г. и се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Trustees of the BT Pension Scheme и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация") във връзка с режима на облагане на дивидентите от чуждестранни доходи („foreign income dividend", наричани по-нататък „FID"), прилаган в Обединеното кралство през периода от 1 юли 1994 г. до 5 април 1999 г.

3. При прилагане на режима на облагане на FID дружество — местно лице на Обединеното кралство, което получава дивиденти от дружество — чуждестранно лице, може да избере дивидентите, платени от него на собствените му акционери, да се квалифицират като FID, което води до данъчни последици както за разпределящите дружества, така и за акционерите получатели.

4. Настоящото преюдициално запитване се отнася до положението на акционер — местно лице на Обединеното кралство, който получава от дружество — местно лице на същата държава членка, дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID[2].

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 В решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 148) Съдът разглежда положение, при което „акционер, които при разпределянето получава дивиденти от дружество — местно лице, въз основа на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID […]".

5. То се отнася по-специално до липсата на данъчен кредит за акционер, които има право на освобождаване от данък върху доходите от дивиденти, но само когато се отнася до дивиденти с чуждестранен произход, получени в рамките на режима на облагане на FID[3], докато извън този режим той би имал право на посочения данъчен кредит.

6. Запитващата юрисдикция иска да установи дали правото на Съюза предоставя права на този акционер, който е местно лице на същата държава членка, също като дружеството, което разпределя дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, и евентуално с какви правни средства за защита разполага той.

7. Следва да се отбележи, че в решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774) Съдът разглежда режима на облагане на FID в рамките на производства по жалби, подадени от дружества — местни лица, получили дивиденти с чуждестранен произход, които са избрали да бъдат обложени по режима на облагане на FID.

II – Правото на Обединеното кралство

8. Съгласно действащото в Обединеното кралство данъчно законодателство печалбите, реализирани през отчетната година от дружествата — местни лица на тази държава членка, както и от дружествата, които не са нейни местни лица, но извършват там търговска дейност посредством клон или търговско представителство, се облагат с корпоративен данък в тази държава. От 1973 г. Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия прилага режим на облагане, наречен „режим на облагане при частично приспадане“, според който с цел избягване на икономическото двойно данъчно облагане при разпределянето на печалби от страна на дружество — местно лице, част от платения от това дружество корпоративен данък се признава на неговите акционери. До 6 април 1999 г. този режим се основава, от една страна, на авансовото плащане на корпоративния данък от разпределящото дивидентите дружество, и от друга страна, на данъчен кредит, предоставян на акционерите получатели на разпределените дивиденти, като, що се отнася до дружествата получатели, местни лица на Обединеното кралство, това е съпроводено с освобождаване от корпоративен данък на дивидентите, изплатени от друго дружество, което също е местно лице на тази държава членка.

A – По авансовото плащане на корпоративния данък

9. Съгласно член 14 от Income and Corporation Taxes Act 1988 (Закон от 1988 г. относно данъците върху доходите и за корпоративното данъчно облагане, наричан по-нататък „ICTA“), в редакцията му, приложима към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство, дружество — местно лице на Обединеното кралство, което изплаща дивиденти на акционерите си, е длъжно да плати авансов корпоративен данък („advance corporation tax“ (ACT), който се изчислява с оглед на размера или стойността на направеното разпределение.

10. Едно дружество има право да приспадне в определени граници ACT, платен за осъщественото в хода на определена отчетна година разпределение, от дължимия от него корпоративен данък за този отчетен период.

3 Които ще бъдат квалифицирани в настоящото заключение като „дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID“.

Б – По положението на акционерите — местни лица, които получават дивиденти от дружества — местни лица

11. Съгласно член 208 от ICTA дружество — местно лице на Обединеното кралство, което получава дивиденти от дружество, което също е местно лице на тази държава членка, не подлежи на облагане с корпоративен данък във връзка с тези дивиденти.

12. Освен това съгласно член 231, параграф 1 от ICTA всяко подлежащо на облагане с ACT разпределение на дивиденти от страна на дружество — местно лице, на друго дружество — местно лице, води до възникване в полза на последното дружество на данъчен кредит, който съответства на частта от платения от първото дружество ACT [4].

13. Дружество — местно лице на Обединеното кралство, получило дивиденти от друго дружество — местно лице, разпределението на които дава право на данъчен кредит, може да вземе сумата на платения от това друго дружество ACT и да я приспадне от ACT, дължим от него самото при разпределянето на дивиденти на собствените му акционери, така че да плати ACT само върху остатъка.

14. Според запитващата юрисдикция на основание член 231, параграф 3 от ICTA „[к]огато данъчният кредит е по-голям от данъка върху доходите, който получателят дължи върху общата сума на разпределението и на данъчния кредит (както е в случая на данъчно освободен акционер), това лице може да поиска да му се възстанови остатъкът“.

15. На основание член 592, параграф 2 от ICTA одобрените пенсионни схеми се ползват от освобождаване от данък върху доходите за дивиденти както с национален, така и с чуждестранен произход.

16. Съгласно член 231, параграф 3 от ICTA пенсионните фондове, които имат право на данъчен кредит по член 231, параграф 1 от ICTA за дивиденти, които са получили от дружества — местни лица на Обединеното кралство, имат право на изплащане на този данъчен кредит, тъй като са освободени от данък върху доходите за дивиденти.

17. Това изплащане на данъчния кредит на основание член 231, параграф 3 от ICTA обаче е изключено, когато се прилага режимът на облагане на FID [5].

В – По положението на акционерите — местни лица, които получават дивиденти от дружества — чуждестранни лица

18. Дружество — местно лице на Обединеното кралство, което получава дивиденти от дружество — чуждестранно лице, дължи корпоративен данък във връзка с тези дивиденти. За сметка на това в съответствие с членове 788 и 790 от ICTA това дружество ползва облекчение въз основа на данъка, платен от разпределящото дивидентите дружество в държавата, на която то е местно лице.

19. В такъв случай дружеството получател на посочените дивиденти, няма право на данъчен кредит.

4 Член 231, параграф 1 от ICTA предвижда, че „[к]огато дружество — местно лице на Обединеното кралство, извършва подлежащо на облагане с ACT разпределение на дивиденти и лицето получател на дивидентите е друго дружество, установено в Обединеното кралство, или местно лице на Обединеното кралство, което не е дружество, получателят на дивидентите има право на данъчен кредит, равен на частта от сумата или стойността на дивидентите, съответстваща на ставката на ACT, която е в сила за финансовата година, през която е извършено разпределението“.

5 Вж. точки 23—29 от настоящото заключение.

20. Освен това, доколкото самото дружество — местно лице, разпределя дивиденти на своите собствени акционери, то подлежи на облагане с ACT.

21. Ето защо обстоятелството, че дружество — местно лице, получава дивиденти от дружество — чуждестранно лице, може да доведе до излишък от ACT, по-специално поради това че разпределението на дивиденти от дружество — чуждестранно лице, не води до възникване на данъчен кредит, който да се приспадне от сумата на ACT, дължим от дружеството — местно лице, при разпределянето на дивиденти на собствените му акционери.

22. От 1 юли 1994 г. е намерено решение на проблема, като е въведен режимът на облагане на FID, за да се даде възможност на дружествата да намалят влиянието на остатъчния ACT.

Г– По режима на облагане на FID

23. Когато се прилага режимът на облагане на FID, дружество — местно лице, което получава дивиденти от дружество — чуждестранно лице, може да избере дивидентите, платени от него на собствените му акционери, да се квалифицират като „дивиденти от чуждестранни доходи“, върху които се дължи ACT, което би позволило на това дружество, доколкото FID достига нивото на получените дивиденти с чуждестранен произход, да поиска възстановяване на остатъчния ACT.

24. Дружество — местно лице на Обединеното кралство, което получава доходи с чуждестранен произход, има интерес да избере прилагането на режима на облагане на FID. Всъщност би могло да се окаже, че такова дружество дължи корпоративен данък, който е недостатъчен, за да се приспадне от него ACT, дължим за всички изплатени от него дивиденти. Изборът дивидентите да се квалифицират като FID, дава възможност на дружеството да си възстанови ACT от данъчна администрация и по този начин да избегне превръщането му в остатъчен ACT.

25. Акционерът, получател на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, обаче няма право на данъчен кредит. Всъщност, член 246C от ICTA предвижда изрично следното:

„Член 231, параграф 1 не се прилага, когато посоченото в него разпределение е дивидент от чуждестранни доходи“.

26. Според запитващата юрисдикция член 246 D от ICTA предвижда обаче, че данъчнозадължените акционери трябва да се третират така, сякаш дивидентът е доход, който вече е бил обложен с по-ниска ставка (20 %) за съответната данъчна година. За така обложения акционер, последиците на член 246 D са същите, както ако той е получил данъчен кредит по член 231 от ICTA. Следователно за такъв акционер дивидентите, които са изплатени по режима на облагане на FID, и дивидентите, които не са изплатени по този режим, на практика са обложени по един и същи начин.

27. Когато обаче става въпрос за акционер, който не подлежи на облагане с данък върху доходите от дивиденти (като например одобрените пенсионни схеми) [6], режимът на облагане на FID води до разлика в третирането: за дивидентите, които не са изплатени по режима на облагане на FID, този акционер има право на данъчен кредит, платим в брой, докато за дивидентите, изплатени като FID, той няма право на данъчен кредит.

6 Вж. член 592, параграф 2 от ICTA, както и точка 15 от настоящото заключение.

28. Всъщност, както вече бе посочено, съгласно член 246 C от ICTA за дивидентите, получени от дружества, които са избрали да прилагат режима на облагане на FID, одобрените освободени пенсионни схеми нямат право на предвидения в член 231, параграф 1 от ICTA данъчен кредит (нито a fortiori на изплащането му, така както е предвидено в член 231, параграф 3 от ICTA).

29. Режимът на ACT, включително режимът на FID, е премахнат за дивидентите, разпределяни след 6 април 1999 г.

III – Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

30. BT Pension Scheme (наричан по-нататък „пенсионният фонд“) е най-големият пенсионен фонд с предварително определен размер на пенсиите в Обединеното кралство. Неговите членове са настоящи или бивши служители на British Telecommunications plc (наричано по-нататък „BT“). Пенсионният фонд се управлява от корпоративен доверител, BT Pension Scheme Trustees Limited. В данъчно отношение доверителите („trustees“) на пенсионния фонд (наричани по-нататък „доверителите“) са данъчнозадължени субекти, а пенсионният фонд е действителният получател на съответните активи.

31. Пенсионният фонд представлява лицензиран пенсионен фонд, който в Обединеното кралство е и винаги е бил освободен от данък върху доходите, получени от направените от него инвестиции.

32. В разглеждания период между 70 % и 75 % от инвестициите на пенсионния фонд (по пазарна стойност) са под формата на акции в дружества. Някои от дяловите участия на пенсионния фонд са инвестиции в дружества — местни лица на Обединеното кралство, а други —в дружества — местни лица на Европейския съюз или другаде. По-голямата част (около 97 %) от инвестиционния портфейл на пенсионния фонд е инвестирана в големи публично търгувани дружества в Обединеното кралство и в чужбина. Във всеки отделен случай пенсионният фонд притежава обикновено по-малко от 2 % от дружествения капитал и винаги по-малко от 5 %. Отношенията на пенсионния фонд с дружествата, в които е инвестирал, са единствено в качеството му на акционер.

33. Инвестиционният портфейл на пенсионния фонд е включвал акции в дружества — местни лица на Обединеното кралство, които са избрали да прилагат режима на облагане на FID. Следователно пенсионният фонд е получил дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID. Съгласно режима на облагане на FID в приложение на член 246 C от ICTA доверителите не са имали право на данъчни кредити за тези дивиденти.

34. Тъй като доверителите считат, че липсата на данъчен кредит за дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, е несъвместима с правото на Съюза, те предявяват иск, с който целят признаване на данъчния кредит или, при условията на евентуалност, възстановяване на надвнесения данък или заплащане на обезщетение за непредоставянето на данъчен кредит. Пред запитващата юрисдикция те посочват, че тъй като, от една страна, член 246 C от ICTA води до разлика в третирането на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, спрямо дивиденти с национален произход, която правото на Съюза, и по-специално член 63 ДФЕС, не допуска, и от друга страна, те са лицата, които търпят разглежданите неблагоприятни последици, правото на Съюза допуска член 246 C от ICTA да не бъде приложен в тяхното положение, така че те ще имат право на данъчен кредит за получените от тях FID.

35. Запитващата юрисдикция отбелязва, че според правителството на Обединеното кралство режимът на облагане на FID противоречи на правото на Съюза, тъй като ограничава правата на дружествата — местни лица на Обединеното кралство, които изплащат FID. Пред запитващата юрисдикция посоченото правителство твърди, че това обаче не означава, че акционерите — местни лица на Обединеното кралство, на тези дружества също черпят права от правото на Съюза, които са ограничени от режима на облагане на FID и които им позволяват да оставят без приложение член 246 C от ICTA. То счита, че доверителите не могат да се позоват на правото на Съюза, за да оставят без приложение член 246 C от ICTA, тъй като, когато са инвестирали в дружества — местни лица на Обединеното кралство и са избрали да бъдат обложени съгласно режима на FID, те не са упражнили никакво право на Съюза, което е пряко приложимо. Доверителите са пенсионен фонд — местно лице на Обединеното кралство, който инвестира в дружества — местни лица на Обединеното кралство.

36. Настоящото преюдициално запитване се вписва в рамките на жалба, подадена до Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение), Обединено кралство) срещу решение на Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционнен съд (данъчно и административно отделение), Обединено кралство), с което се отхвърлят жалбите и насрещните жалби срещу решение на First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство).

37. Както First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), така и Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно и административно отделение) приемат, че по принцип доверителите имат право на данъчни кредити във връзка с дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, които са получили за данъчните години 1997 и 1998, а исковете за другите години са погасени по давност съгласно националното право.

38. Запитващата юрисдикция приема, че въпросът дали доверителите имат право на данъчни кредити за дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, поставя свързани с правото на Съюза въпроси относно приложното поле на член 63 ДФЕС. Тя счита, че освен ако доверителите нямат пряко приложими права, произтичащи от правото на Съюза и свързани с член 246 C от ICTA, съгласно националното право този член не следва да не се прилага към положението на доверителите, и че следователно исканията им за данъчни кредити трябва да се отхвърлят.

39. При тези условия Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Като се има предвид, че в отговора си на четвъртия въпрос в решение от 12 декември 2006 г. по дело [Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04 EU:C:2006:774)] Съдът е приел, че членове 43 и 56 от Договора за ЕО — понастоящем членове 49 и 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз — не допускат правна уредба на държава членка, която разрешава на дружества — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденти, произтичащи от получени от тях дивиденти с чуждестранен произход, да изберат режим на облагане, който им позволява да получат обратно авансово платения корпоративен данък, но първо, задължава тези дружества да платят този аванс корпоративен данък и да поискат възстановяване впоследствие и второ, не предвижда данъчен кредит за техните акционери, макар тези акционери да биха имали такъв в случай на разпределение, извършено от дружество — местно лице, въз основа на дивиденти с национален произход: предоставя ли правото на Съюза права на тези акционери на основание член 63 ДФЕС или на друго основание, когато те получават дивиденти, които дружеството е избрало да бъдат изплащани по този режим, по-специално когато акционерът е местно лице в същата държава членка като разпределящото дивидентите дружество?

2) Ако посоченият в първия въпрос акционер няма права по член 63 ДФЕС, може ли същият да изтъкне нарушение на правата, които членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС предоставят на разпределящото дивидентите дружество?

3) Ако на първия или втория въпрос се отговори, че правото на Съюза предоставя права на акционера или той може да се позовава на него, налага ли правото на Съюза някакви изисквания относно вътрешноправните средства за защита, с които акционерът трябва да разполага?

4) Имат ли значение за отговорите на Съда на горните въпроси обстоятелствата, че:

   а) акционерът не дължи данък върху доходите в държавата членка за получените дивиденти, така че при разпределение, извършено от дружество — местно лице, извън горепосочения режим, данъчният кредит, на който акционерът има право съгласно вътрешното законодателство, може да доведе до изплащането на този кредит от държавата членка на акционера;

   б) националният съд е решил, че нарушаването на правото на Съюза от разглежданата вътрешна правна уредба не е достатъчно съществено, за да възникне задължение на държавата членка за поправяне на вредите по отношение на разпределящото дивиденти дружество в съответствие с принципите, установени в решение [от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C–46/93 и C–48/93, EU:C:1996:79)]; или че

   в) само в някои случаи дружеството, разпределящо дивидентите в рамките на горепосочения режим, може да е увеличило размера на разпределяните от него суми на всички акционери, така че да им изплати сума, равна на тази, която данъчно освободен акционер би получил при плащането на дивиденти извън този режим?“.

IV – Производство пред Съда

40. Писмени становища представят доверителите, правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия. В съдебното заседание, проведено на 9 ноември 2016 г., те излагат устните си становища.

V – Анализ

A – По първия преюдициален въпрос

41. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали правото на Съюза, и по-специално член 63 ДФЕС, предоставя права на акционер, получател на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, когато акционерът е местно лице на същата държава членка като разпределящото дружество.

1. Приложимата разпоредба на Договора за функционирането на ЕС

42. В точки 89—92 от решение от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–35/11, EU:C:2012:707) Съдът е постановил, че данъчното третиране на дивиденти може да попадне в обхвата на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване и на член 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали. Според Съда, за да се установи дали определено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство. Национално

законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване. За сметка на това национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали[7].

43. В същото решение от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–35/11, EU:C:2012:707) Съдът приема, че предметът на разглежданото в главното производство национално законодателство, който е същият като разглеждания в настоящия случай, не позволява да се определи дали то попада преимуществено в обхвата на член 49 ДФЕС или на член 63 ДФЕС. При това положение Съдът държи сметка за фактическите обстоятелства в конкретния случай, за да определи дали разглежданото в спора по главното производство положение попада в рамките на едната или другата от посочените разпоредби[8].

44. Тъй като пенсионният фонд обикновено притежава по-малко от 2 % и винаги по-малко от 5 % от капитала на дружествата, в които е инвестирал, и отношението му с тези дружества е единствено в качеството му на акционер, също като становищата на доверителите, правителството на Обединеното кралство и Комисията считам, че разглежданите инвестиции попадат в обхвата на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС. Всъщност тези инвестиции не биха позволили на доверителите да упражняват безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да определят неговата дейност.

2. Положението на дружество — местно лице на Обединеното кралство, което разпределя дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID[9]

45. В решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774) Съдът е постановил, „че данъчното третиране на *дружества — местни лица*, които получават дивиденти с чуждестранен произход и са избирали режима на облагане на FID, [е] по-неблагоприятно отколкото това, което се прилага спрямо дружества — местни лица, които получават дивиденти с национален произход“[10].

46. Всъщност по липсата на данъчен кредит, който е разглежданият в настоящия случай въпрос, Съдът е постановил, че тъй като „акционерът, който получава дивиденти от дружество — местно лице въз основа на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, няма право на данъчен кредит“ и тъй като този акционер „няма право на възстановяване, когато той не дължи данък върху доходите или когато дължимият данък върху доходите е по-нисък от прага на най-ниската ставка за облагане на дивидентите“, „това кара дружество, което е избрало да бъде обложено по режима на FID, да увеличи сумата на разпределените от него дивиденти, ако иска да гарантира на акционерите си възвръщаемост, равна на тази, която би била постигната от разпределение на дивиденти с национален произход“[11].

7 Вж. също решение от 15 септември 2011 г., Accor (C–310/09, EU:C:2011:581, т. 30—32).

8 Решение от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–35/11, EU:C:2012:707, т. 94 и цитираната съдебна практика).

9 В решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 148) Съдът използва израза „разпределение на дивиденти от дружество — местно лице, въз основа на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID“.

10 Вж. решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 145). Курсивът е мой.

11 Решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 148 и 149).

47. Следва да се припомни, че жалбоподателите в главното производство по това дело са дружества — местни лица на Обединеното кралство, които имат дялово участие в дружества — местни лица на друга държава членка или на трета страна. Настоящото производство се отнася до положението на акционерите на тези дружества, които също като тях са местни лица на Обединеното кралство.

3. Положението на акционер — местно лице, който получава от дружество — местно лице, дивиденти, произтичащи от дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID: неравностойно третиране

48. Независимо от факта, че жалбоподателите по главното производство, в рамките на което е постановено решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774), са дружества — местни лица на Обединеното кралство, които имат дялово участие в дружества — местни лица на друга държава членка или на трета страна, в точка 173 от това решение Съдът е приел, че що се отнася до *акционерите на дружества — местни лица, които получават дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID*, „членове 43 ЕО и 56 ЕО не допускат законодателство на държава членка, което, като освобождава от авансово плащане на корпоративния данък дружествата — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденти, произтичащи от получени от тях дивиденти с национален произход, предоставя на дружествата — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденти, произтичащи от получени от тях дивиденти с чуждестранен произход, възможността да изберат режим, който им позволява да получат обратно авансово платения корпоративен данък, но […] *не предвижда данъчен кредит за техните акционери, докато последните биха имали такъв в случай на разпределение, извършено от дружество — местно лице, въз основа на дивиденти с национален произход*“ [12].

49. Според мен от горепосочената точка на това решение [13] е видно, че според Съда акционерите, които получават дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, какъвто е разглежданият в случая пенсионен фонд, са директно засегнати от дискриминационните разпоредби [14] на режима на облагане на FID, и по-специално от липсата на право на данъчен кредит [15].

4. За изцяло вътрешно положение ли става дума?

50. Въпреки дискриминационното третиране на тези акционери, което не се допуска от разпоредбите на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, правителството на Обединеното кралство счита, че те не черпят права от член 63 ДФЕС.

12 Курсивът е мой.

13 Вж. също точка 4 от диспозитива на посоченото решение.

14 Ще отбележа, че не се оспорва, че акционерите, получили дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, са в сходно положение с акционерите, получили дивиденти с национален произход.

15 Всъщност според запитващата юрисдикция „в случай на дивиденти, които не са разпределени по режима на облагане на FID, плащането на данъчни кредити води до това Обединеното кралство да допълва дохода от дивиденти на пенсионния фонд. Всъщност по този начин част от корпоративния данък, платен от дружество — местно лице на Обединеното кралство (или от негови дъщерни дружества — местни лица), се възстановява на пенсионния фонд акционер“. Запитващата юрисдикция посочва, че „дивидент от 80, води до данъчен кредит от 20, в резултат на което се получава общ доход от 100 за пенсионния фонд“.

51. Всъщност, въпреки че правителството на Обединеното кралство не оспорва пряко точка 173 и точка 4 от диспозитива на решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774), то все пак смята, че придобиването на акции на установено в дадена държава членка дружество от инвеститор — местно лице на същата държава членка, представлява изцяло вътрешно положение, което не попада в приложното поле на правото на Съюза[16]. Следователно такова придобиване не представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС и инвеститорът не упражнява предоставените му от тази разпоредба права.

52. Освен това от номенклатурата, посочена в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора[17], е видно по-специално, че трансграничният елемент на изброените в това приложение сделки е от определящо значение за квалифицирането им.

53. Смятам, че следва да се отхвърлят доводите на правителството на Обединеното кралство, че спорът по главното производство, който се отнася до правата на акционерите, получаващи от дружество — местно лице дивиденти, произтичащи от дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, представлява изцяло вътрешно положение за дадена държава членка.

54. Всъщност струва ми се, че тази позиция на правителството на Обединеното кралство се основава на избирателно и формално тълкуване[18] на режима на облагане на FID и на фактическата обстановка, разглеждана в главното производство. Правителството се е съсредоточило само върху изолиран аспект от режима на облагане на FID и върху свързаните с него обстоятелства, а именно върху факта, че разпределящото дивиденти дружество и акционерът са местни лица на една и съща държава членка, но не е взело предвид други елементи, а именно целта и икономическия обхват на този режим[19]. Режимът на облагане на FID и неблагоприятното третиране на въпросните акционери обаче трябва да се преценяват заедно, а не изолирано и частично, както прави правителството на Обединеното кралство.

55. Режимът на облагане на FID е въведен с цел да позволи на дружество — местно лице, получаващо дивиденти от дружество — чуждестранно лице, да намали влиянието на остатъчния АСТ. Възможността обаче дружествата да изберат режима на облагане на FID води до преки и значими последици не само за дружествата — местни лица, които разпределят дивиденти, произтичащи от дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, но и за получаващите ги акционери[20], които в данъчно отношение са ощетени в сравнение с

16 В това отношение правителството на Обединеното кралство се позовава на решение от 16 юли 1998 г., ICI (C–264/96, EU:C:1998:370, т. 34). Според правителството на Обединеното кралство „движението на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС предполага […] придобиването на чуждестранни, а не на национални ценни книжа. Следователно придобиването на дялово участие с национален характер от акционер — местно лице, не представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС“. Според мен цитираното от правителството на Обединеното кралство решение е ирелевантно в настоящия случай. В точка 33 от същото решение Съдът е постановил, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС относно свободата на установяване „допускат национална правна уредба, отказваща да предостави данъчно облекчение на дружество от консорциум — местно лице, когато дейността на холдинговото дружество, собственост на консорциума, се състои единствено или основно в притежаването на дялове в дъщерни дружества със седалище в трети страни. […]“. Налага се изводът, че макар в точка 34 Съдът да е постановил, че спорът се отнася до положение, което не попада в приложното поле на правото на Съюза, а именно свободата на установяване, той не се е произнесъл по въпроса дали става дума за изцяло вътрешно положение, нито по свободното движение на капитали.

17 ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10.

18 Както посочва Комисията по време на съдебното заседание, при тълкуването не е била взета предвид „икономическата действителност“.

19 Присъединявам се към становищата на доверителите, съгласно които „режимът на облагане на FID създава очевидна връзка между печалбите на дружествата — чуждестранни лица, и данъчното третиране на акционери като [пенсионния фонд]: само дивиденти, които са приравнени на доходи от печалби, реализирани от дружества — чуждестранни лица, можели да се квалифицират като FID и да доведат до исканото от тези дружества данъчно облекчение на основание на остатъка от АСТ“. „FID неминуемо предполага международен елемент. По дефиниция FID представляват преразпределение на доходите, които дружеството майка — местно лице на Обединеното кралство, е получило от чуждестранните дъщерни дружества“.

20 Вж. точки 148 и 173 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774).

разпределението на изцяло вътрешни дивиденти. Достатъчно е да се припомни, че член 246 C от ICTA изрично предвижда, че член 231, параграф 1 от ICTA, и следователно правото на данъчен кредит, не се прилага, когато посоченото в него разпределение е *дивидент от чуждестранни доходи*.

56. В самия текст на член 246 C от ICTA ясно е посочено, че данъчният кредит е свързан с националния или чуждестранен характер на дохода, който дава право на дивиденти.

57. Следователно е безспорно, че режимът на облагане на FID се отнася по-специално до разпределение на международни дивиденти и че не всички релевантни за този режим обстоятелства се ограничават само в рамките на една държава членка. Също като Комисията смятам, че в сравнение с акционерите на дружества — местни лица, които са получили дивиденти с национален произход, акционерите по главното производство са били обект на явна дискриминация.

58. Много показателно в това отношение е решение от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C–471/04, EU:C:2006:143), което се отнася до съвместимостта със свободата на установяване и със свободното движение на капитали на национална правна уредба, която изключва приспадането на разходите за финансиране на дялови участия в дъщерно дружество, които са свързани с дивиденти, произхождащи от непряко контролирано дъщерно дружество[21], установено в друга държава членка.

59. В него Съдът е отхвърлил всички доводи, по-специално на германското правителство и на правителството на Обединеното кралство, съгласно които спорът се отнася до изцяло вътрешно положение за държава членка, поради което не следва да се тълкуват разпоредбите от Договора относно свободата на установяване или свободата на движение на капитали. Всъщност Съдът е приел, че когато дружество майка, чието седалище е в Германия, *оспорва* решение на германската данъчна администрация, с което му се отказва правото на приспадане на разходите за придобиване на дялово участие в дъщерно дружество, което също е установено в Германия, тъй като е счетено, че съществува пряка икономическа връзка между тези разходи и дивидентите, изплатени от непряко контролирано дъщерно дружество, установено в Австрия[22], правната уредба, въз основа на която е прието това решение, трябва да се разглежда като прилагаща се и към положения, които имат връзка с търговията в рамките на Съюза, което може да доведе до прилагане на разпоредбите на Договора, свързани с основните свободи[23].

60. Освен това доводът на Обединеното кралство, който се основава на номенклатурата в приложение I към Директива 88/361, също трябва да бъде отхвърлен, тъй като в разглежданите финансови движения очевидно има международен елемент.

21 Keller Holding (дружеството майка), със седалище и място на управление на територията на Германия, е притежавало в качеството си на единствен съдружник дружествените дялове на друго установено в Германия дружество — Keller Grundbau GmbH. Последното от своя страна е притежавало дружествените дялове на установено в Австрия дружество — Keller Grundbau GmbH Wien (непряко контролирано дъщерно дружество/по-нискостоящо дъщерно дружество).

22 Вж. в този смисъл решение от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C–471/04, EU:C:2006:143, т. 23). Вж. по аналогия и решение от 10 март 2005 г., Laboratoires Fournier (C–39/04, EU:C:2005:161), в което Съдът е постановил, че националните разпоредби, които предоставят правото на данъчен кредит за научноизследователска дейност само когато тази дейност се осъществява в съответната държава членка, противоречат на член 59 ДФЕС. Съгласно точка 11 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Laboratoires Fournier (C–39/04, EU:C:2004:789) „[т]ези разпоредби третират дружество — местно лице, на което са предоставени услуги от доставчик, установен в рамките на въпросната държава членка, по-благоприятно отколкото дружество — местно лице, на което са предоставени услуги от доставчик, установен на територията на друга държава членка. Така тези разпоредби, *макар и непряко*, се основават на мястото на установяване на доставчика на услугите и следователно могат да възпрепятстват неговата трансгранична дейност. От това следва, че те очевидно противоречат на член [59 ДФЕС]“ (курсивът е мой). Вж. също решение от 12 април 1994 г., Halliburton Services (C–1/93, EU:C:1994:127, т. 20), в което Съдът е постановил, че разлика в третирането, която има непряко влияние върху положението на дружества, учредени съгласно правото на други държави членки, представлява забранена от член 49 ДФЕС дискриминация, основана на гражданство.

23 Вж. решение от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C–471/04, EU:C:2006:143, т. 24).

61. От това следва, че член 63 ДФЕС действително предоставя права на акционер, който получава дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, независимо от факта, че този акционер е местно лице на същата държава членка като разпределящото дивидентите дружество и че може да защити правата си по съдебен ред.

5. По обосноваността

62. Следва също да се установи дали неравностойното третиране, до което води режимът на облагане на FID, може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение на капитали.

63. В случай че Съдът отхвърли тезата му относно неприложимостта на правото на Съюза, правителството на Обединеното кралство счита, че в хипотеза, при която, от една страна, акционерът е имал релевантни права, произтичащи от правото на Съюза, и при която, от друга страна, тези права са били ограничени от липсата на изискуем данъчен кредит върху дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, които са разпределени на освободен от данък акционер, това ограничение на правата на акционера би могло да се обоснове от съгласуваността на данъчната система.

64. Според посоченото правителство в рамките на режима на облагане, който е бил в сила в Обединеното кралство, съществува пряка връзка между предоставеното на акционера данъчно предимство, а именно данъчния кредит за дивиденти, и заплатения от дружеството във връзка с тези дивиденти ACT. То отбелязва, че съгласно логиката на този режим, когато заплатеният ACT относно дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, се възстановява на дружеството, на акционера се отказва данъчен кредит.

65. Според мен изложената от правителството на Обединеното кралство обосновка не би могла да бъде приета.

66. Тя представлява само повтаряне на доводи, аналогични на вече изтъкнатите от същото правителство и отхвърлени от Съда в рамките на производството, в което е постановено решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774).

67. От точки 93 и 163 от горепосоченото решение ясно следва, че според Съда констатираното с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване и свободното движение на капитали неравностойно третиране не е обосновано от необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната система на Обединеното кралство.

68. Трябва да се посочи, че от точка 173 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774) следва, че разглежданото неравностойно третиране се отнася по-специално до липсата на данъчен кредит в полза на акционер, който е получил дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID. Следователно става дума за същото положение като разглежданото в главното производство.

69. Също така с това решение Съдът е отхвърлил доводите на Обединеното кралство, че се предоставя данъчен кредит на акционер, получател на дивиденти, само когато има двойно икономическо облагане на разпределените печалби, което трябва да бъде предотвратено или намалено [24]. Съдът е постановил, че „[р]искът [от двойно облагане] съществува […] в случай на дивиденти, изплатени от дружество — чуждестранно лице, чиято печалба също е обложена с корпоративен данък в държавата, в която се е установило, съгласно прилаганите в нея ставка и правила [25]“.

Б – По втория преюдициален въпрос

70. На втория въпрос на запитващата юрисдикция следва да се отговори само ако самият акционер, получател на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, не може да се позове на изведените от член 63 ДФЕС права.

71. Предвид отговора ми на отправения от запитващата юрисдикция първи въпрос, считам че не следва да се отговаря на втория въпрос.

В – По третия и четвъртия преюдициален въпрос

72. С третия и четвъртия въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда по същество да разясни какви са последиците, които съдебните органи на дадена държава членка трябва да изведат от констатацията за несъвместимост с правото на Съюза на разпоредбите на вътрешното право, и по-конкретно какви са правните средства за защита, които трябва да предоставят на акционерите, получатели на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID (трети въпрос), и евентуалното значение на някои обстоятелства (четвърти въпрос).

6. Последиците, които трябва да бъдат изведени от констатацията за несъвместимост с правото на Съюза на определени национални разпоредби.

73. Юрисдикциите на държавите членки са длъжни по силата на принципа за лоялно сътрудничество, прогласен в член 4, параграф 3 ДЕС, да гарантират съдебна защита на правата, които правните субекти черпят от правото на Съюза. Освен това член 19, параграф 1 ДЕС задължава държавите членки да предвидят правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза [26].

74. Според доверителите ефективните правни средства за защита трябва да водят до възстановяване на икономическата печалба, която държавата членка извлича от нарушението на член 63 ДФЕС, тъй като в противен случай нарушаването на тази разпоредба ще продължи. Според тях става дума за право на възстановяване, което в съответствие с принципите,

24 Според правителството на Обединеното кралство обаче „при режима на облагане на FID не е налице двойно икономическо облагане, доколкото, от една страна, не е бил платен ACT върху дивидентите с чуждестранен произход, и от друга страна ACT, който дружеството — местно лице, получаващо посочените дивиденти, трябва да плати при разпределянето на своите акционери, впоследствие е бил възстановен“. Вж. в този смисъл и решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 158).

25 Вж. решение от 12 декември 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 159).

26 Решение от 19 ноември 2014 г., ClientEarth (C–404/13, EU:C:2014:2382, т. 52 и цитираната съдебна практика). Вж. също точка 81 от заключението на генералния адвокат по дело Texdata Software (C–418/11, EU:C:2013:50) и точка 37 от заключението на генералния адвокат Sharpston по съединени дела Star Storage и др. (C–439/14 и C–488/14, EU:C:2016:307); вж. също бележка под линия 32 от последното заключение, където г-жа Sharpston отбелязва, че „[д]околкото се прилага спрямо държавите членки, член 47 от Хартата отразява член 19, параграф 1, втора алинея ДЕС и конкретизира принципа на лоялно сътрудничество, установен в член 4, параграф 3 ДЕС […]“.

установени с решения от 9 ноември 1983 г., San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318) и от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C–397/98 и C–410/98, EU:C:2001:134), е последица от и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, както са тълкувани от Съда.

75. Според доверителите не съществува правен принцип, съгласно който предоставеното от държава членка възстановяване е ограничено до размера на данъците, с които тя е обложила съответното лице. Те смятат, че акционерите имат право на възстановяване на сумите, които биха получили, ако националната данъчна система бе в съответствие с правото на Съюза, и които държавата членка не е изплатила, като по този начин е извлякла полза от задържаните суми. Ефективните правни средства за защита би следвало да включват не само заплащане на въпросните суми, но също и на лихвите, свързани с невъзможността на акционерите да ползват тези суми през предходен период.

76. Според правителството на Обединеното кралство, въпреки че съгласно правото на Съюза държава членка е длъжна да възстанови данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза, този принцип не се прилага към доверителите. Според това правителство по силата на националното право доверителите са освободени от данък върху доходите от дивиденти и следователно те не дължат и не са плащали никакъв данък за получените от тях FID.

77. Бих искал да отбележа, че при липсата на правна уредба на Съюза в съответната област Съдът не следва да определя какви правни средства за защита могат да използват акционерите, които получават дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, нито при какви условия [27].

78. Всъщност във вътрешния правен ред на всяка държава членка трябва да се посочат компетентните юрисдикции и да се определят процесуалните правила за съдебните производства, предназначени да гарантират пълната защита на правата, които страните в процеса черпят от правото на Съюза, доколкото тези правила не са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешноправни съдебни производства (принцип на равностойност), и доколкото не правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) [28].

а) Възстановяването на недължимо платени суми

79. Противно на твърденията на доверителите, не считам, че пенсионният фонд има право на възстановяване на недължимо платени суми съгласно принципите, установени с решения от 9 ноември 1983 г., San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318) и от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C–397/98 и C–410/98, EU:C:2001:134).

80. Правото да се получат обратно данъци, събрани от държава членка в нарушение на правото на Съюза, е следствие и допълнение към правата, предоставени на правните субекти от разпоредби на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци. Следователно държавата членка по принцип е длъжна да възстанови данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза. По изключение от принципа на възстановяване на данъците, несъвместими с правото на Съюза, възстановяването на недължимо платените данъци може да бъде отказано единствено когато то може да доведе до неоснователно обогатяване на правоимащите, а именно когато е доказано, че лицето, задължено да плати тези данъци, фактически ги е начислило направо,

27 Вж. по аналогия решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774, т. 201).

28 Решение от 19 май 2011 г., Iaia и др. (C–452/09, EU:C:2011:323, т. 16 и цитираната съдебна практика).

например на купувача на дадена стока. Всъщност целта на правото на възстановяването на недължимо платени суми е да се поправят последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на *оператора, който в крайна сметка я е понесъл на практика* [29].

81. Важно е обаче да се припомни, че тъй като пенсионният фонд представлява лицензиран пенсионен фонд, доверителите не са заплатили никакъв данък, по-специално върху получените от тях дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID.

82. От това следва, че при липсата на реално заплатени от доверителите данъци според мен те не нямат право на възстановяване на недължимо платени суми съгласно принципите, установени с решения от 9 ноември 1983 г., San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318) и от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C–397/98 и C–410/98, EU:C:2001:134).

б) Принципът на предимство

83. Означава ли това, че акционерите, получатели на дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, каквито са доверителите, не разполагат с други средства за защита? Според мен това не е така.

84. В самото начало трябва да се припомни, че съгласно принципа на предимство на правото на Съюза действието на разпоредбите на Договора и на пряко приложимите актове на институциите в отношението им с националното законодателство на държавите членки е такова, че със самото си влизане в сила правят неприложима по право всяка противоречаща им разпоредба на националното законодателство [30].

85. От постоянната съдебна практика следва, че при наличие на правна норма, несъвместима с правото на Съюза, което има непосредствено приложение, националният съд е длъжен да не прилага тази национална норма и да прилага онези от различните способи във вътрешния правен ред, които са подходящи с оглед на защитата на предоставените с правото на Съюза индивидуални права [31].

86. Принципът на предимство задължава държавите членки да приемат необходимите мерки, така че на всяко лице, жертва на дискриминация, която е забранена по-специално от член 63 ДФЕС, да бъдат изплатени всички суми, на които то би имало право, ако тази дискриминация не съществуваше. Всъщност, за да се запази полезното действие на този член и за да се гарантира ефективна правна защита на акционерите, които получават дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, е необходимо, доколкото това е възможно и при спазване на принципите на равностойност и ефективност, те да бъдат поставени в положението, в което биха се намирали, ако не бяха подложени на дискриминация от разглежданите национални разпоредби.

87. Тъй като член 246 C от ICTA се изключва в конкретния случай, смятам че прилагането на принципа на предимство предполага, че доверителите, които имат право на данъчен кредит, имат също и право на изплащане на този данъчен кредит на основание член 231, параграф 3 от ICTA, както и на изплащане на лихви върху тази сума, които отразяват загубите, причинени от невъзможността тя да бъде използвана [32].

29 Решение от 20 октомври 2011 г., Danfoss и Sauer-Danfoss (C–94/10, EU:C:2011:674, т. 20, 21 и 23).

30 Решение от 4 февруари 2016 г., Ince (C–336/14, EU:C:2016:72, т. 52).

31 Вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др. (C–591/10, EU:C:2012:478, т. 33 и цитираната съдебна практика).

32 Вж. по аналогия решение от 19 юли 2012 г., Littlewoods Retail и др. (C–591/10, EU:C:2012:478, т. 25 и 33).

7. Евентуалното значение на някои обстоятелства

а) Обстоятелството, че акционерът е освободен от данък

88. Без значение е фактът, че за получените дивиденти акционерът не дължи данък в държавата членка[33], на която е местно лице, така че при разпределение, извършено от дружество —местно лице, извън режима на облагане на FID, данъчният кредит, на който акционерът има право съгласно националното законодателство, може да доведе до изплащането му от държавата членка на акционера[34]. Спазването на член 63 ДФЕС просто изисква същото правило да се прилага в рамките на режима на облагане на FID, или с други думи пенсионният фонд да бъде поставен в същото положение като одобрените освободени пенсионни схеми, които извън режима на облагане на FID имат право да им бъде изплатена сумата на данъчния кредит[35] в приложение на член 231, параграф 3 от ICTA.

б) Обстоятелството, че националната юрисдикция е приела, че липсва достатъчно съществено нарушение на правото на Съюза от държавата членка съгласно принципите, установени в решение от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C–46/93 и C–48/93, EU:C:1996:79)

89. В настоящия случай искът за отговорност е предявен от дружеството, което е разпределило дивидентите.

90. Като се има предвид, че акционерите, които получават от дружество — местно лице, дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, какъвто е разглежданият в случая пенсионен фонд, са директно засегнати от дискриминационните разпоредби на режима на облагане на FID, и по-специално от нарушаването на правото им на данъчен кредит, и че член 63 ДФЕС им предоставя права, които могат да защитят по съдебен ред, изтъкнатото от запитващата юрисдикция обстоятелство е без значение за правата на акционерите, които не зависят от правата, евентуално предоставени на разпределящите дивиденти дружества[36].

91. Правата, които член 63 ДФЕС предоставя на разглежданите в случая акционери, не зависят от правата, предоставени на разпределящите дивиденти дружества.

в) Обстоятелството, свързано с евентуалното увеличаване на разпределените суми

92. Запитващата юрисдикция иска да установи дали би могъл да е от значение фактът, че само в някои случаи дружеството, разпределящо дивидентите по режима на облагане на FID, може да увеличи размера на разпределяните от него суми на всички акционери, така че да им изплати сума, равна на тази, която данъчно освободен акционер би получил при плащането на дивиденти извън този режим[37].

33 А именно в случая Обединеното кралство.

34 Вж. четвърти преюдициален въпрос, буква а), отправен от запитващата юрисдикция.

35 Вж. по аналогия точка 49 от решение от 7 септември 2004 г., Manninen (C–319/02, EU:C:2004:484), в което Съдът е постановил, че „предоставянето на данъчен кредит въз основа на корпоративен данък, дължим в друга държава членка, което за [Р]епублика Финландия може да доведе до намаляване на данъчните ѝ приходи от дивиденти, изплатени от дружества, които са установени в други държави членки […], не би могло да се приеме за императивно съображение от обществен интерес, което може да бъде изтъкнато за обосноваване на противоречаща на основните свободи мярка […]“.

36 Вж. четвърти преюдициален въпрос, буква б), отправен от запитващата юрисдикция.

37 Вж. четвърти преюдициален въпрос, буква в), отправен от запитващата юрисдикция.

93. Следва да се посочи, че съгласно запитващата юрисдикция „[в] производството, което е предмет на настоящото прюдициално запитване, няма доказателства дали действително дивидентите са били увеличени и, ако това е така, до каква степен, нито дали това действително е било предимство за акционерите или тежест за дружествата“ [38].

94. С оглед на изложеното, считам, че отправеният от запитващата юрисдикция въпрос е твърде неточен, дори хипотетичен.

95. Във всеки случай следва също така да се уточни, че изводът за наличие на дискриминационно третиране на акционерите в точка 173 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C–446/04, EU:C:2006:774) е в сила независимо от коригиращите мерки, които дружествата — местни лица, разпределящи дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, евентуално могат да предприемат в полза на акционерите си. Всъщност Съдът не е извел никаква последица от обстоятелството, посочено в точка 149 от неговото решение, а именно че дружество, което е избрало режима на облагане на FID, е било принудено „да увеличи сумата на разпределените от него дивиденти, [за] да гарантира на акционерите си възвращаемост, равна на тази, която би била постигната от разпределение на дивиденти с национален произход“.

VI – Заключение

96. С оглед на изложените съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на поставените от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) преюдициални въпроси:

„1) Член 63 ДФЕС предоставя права на акционер, получаващ дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, които той може да защити по съдебен ред.

2) Принципът на предимство задължава държавите членки да приемат необходимите мерки, така че на всяко лице, жертва на дискриминация, която е забранена по-специално от член 63 ДФЕС, да бъдат изплатени всички суми, на които то би имало право, ако тази дискриминация не съществуваше. За да се запази полезното действие на член 63 ДФЕС и за да се гарантира ефективна правна защита на акционерите, които получават дивиденти с чуждестранен произход, квалифицирани като FID, е необходимо, доколкото това е възможно и при спазване на принципите на равностойност и ефективност, те да бъдат поставени в положението, в което биха се намирали, ако не бяха подложени на дискриминация от разглежданите национални разпоредби.

3) Без значение е:

– фактът, че за получените дивиденти акционерът не дължи данък в държавата членка, на която е местно лице, така че при разпределение, извършено от дружество — местно лице, извън режима на облагане на FID, данъчният кредит, на който акционерът има право съгласно националното законодателство, може да доведе до изплащането му от държавата членка на акционера;

38 Вж. решение *The BT Pension Scheme (Trustees of) v HM Revenue and Customs*, [2015], EWCA Civ 713, точка 22. Според Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) „много [дружества] избират да увеличат дивидентите, които в противен случай са можели да платят“. В точка 23 от решението си Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) изтъква, че няма фактически констатации, които дават възможност да се установи дали FID са били увеличени, „а още по-малко дали те са били достатъчно увеличени, за да компенсират изцяло неблагоприятното положение на доверителите, свързано с отказа да им се предостави възстановим данъчен кредит за подобни дивиденти“. В посочената точка Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Апелативен съд (Англия и Уелс) (гражданско отделение) изхожда от хипотезата, че увеличението „не е компенсирало изцяло това неблагоприятно положение“.

– фактът, че националният съд е решил, че нарушаването на правото на Съюза от разглежданата национална правна уредба не е достатъчно съществено, за да възникне задължение на държавата членка за поправяне на вредите по отношение на разпределящото дивиденти дружество в съответствие с принципите, установени в решение от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C–46/93 и C–48/93, EU:C:1996:79), като правата, които член 63 ДФЕС предоставя на разглежданите в случая акционери, не зависят от правата, предоставени на разпределящите дивиденти дружества;

– фактът, че дружеството, разпределящо дивидентите по горепосочения режим, може да увеличи размера на разпределяните от него суми на всички акционери, така че да им изплати сума, равна на тази, която акционерът би получил при плащането на дивиденти извън режима на облагане на FID“.