Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

12 май 2022 година*

„Преюдициално запитване — Сближаване на законодателствата — Директива 90/435/ЕИО — Обща система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Член 4 и член 7, параграф 2 — Избягване на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти“

По дело C-556/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) с акт от 23 октомври 2020 г., постъпил в Съда на същия ден, в рамките на производство по дело

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

срещу

Premier ministre,

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на първи състав, изпълняващ функцията на председател на втори състав, I. Ziemele (докладчик), T. von Danwitz, P. G. Xuereb и A. Kumin, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: C. Di Bella, администратор,

* Език на производството: френски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 септември 2021 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA и Orange SA, от S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S Espasa-Mattei, C. Smits и C. Vannini, адвокати,

– за L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude и l'exploitation des procédés Georges Claude, от A. Madec и G. Blanluet, адвокати,

– за френското правителство, от É. Toutain, E. de Moustier и A.-L. Desjonquères, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 октомври 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4 и член 7, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA и L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (наричано по-нататък „L'Air Liquide"), от една страна, и Premier ministre (министър-председател, Франция) и Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (министър на икономиката, финансите и възстановяването, Франция), от друга страна, по повод на жалба за отмяна на административните коментари относно удръжка върху доходите от капитали по член 223 sexies от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) (наричан по-нататък „CGI") в редакцията му, приложима към фактите по делото по главното производство.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Трето съображение от Директива 90/435 гласи:

„като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки[,] сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от

разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества“.

4 Член 1, параграф 1 от посочената директива гласи следното:

„Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

– разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави членки,

– разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, които са техни дъщерни дружества“.

5 Член 4, параграфи 1 и 2 от посочената директива предвижда:

„1. В случаите когато едно дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата по регистрация на дружеството майка, освен когато дъщерното дружество е ликвидирано, трябва:

– или да се въздържа от облагане на такава печалба,

– или да облага такава печалба[,] като разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба и, в дадени случаи, сумата на данъка, удържан при източника, начислен от държавата членка по регистрация на дъщерното дружество, съгласно изключенията, предвидени в член 5, до размера на сумата на съответния данък в държавата.

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

6 Член 5, параграф 1 от същата директива гласи:

„Печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, поне в случаите когато последното притежава дял, възлизащ на най-малко 25 % от капитала на първото, се счита за освободена от удържане на данък при източника“.

7 Член 6 от Директива 90/435 предвижда:

„Държавата членка на дружеството майка няма право да начислява данък, удържан при източника, върху печалбата, която такова дружество получава от свое дъщерно дружество“.

8 Съгласно член 7 от тази директива:

„1. 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.

2. 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“.

9 Директива 90/435 е отменена с Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8), която влиза в сила на 18 януари 2012 г. Въпреки това предвид момента на настъпване на фактите по делото в главното производство, приложима ratione temporis е Директива 90/435.

10 Член 4, параграфи 1 и 3 от Директива 2011/96 предвижда:

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

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

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

[…]

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

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

Френското право

Разпоредбите относно данъчния кредит и удръжката върху доходите от капитали

11 Член 158 bis от CGI предвижда, че лицата, които получават дивиденти, разпределяни от френски дружества, разполагат на това основание с доход, който се състои от сумите, които те получават от дружеството и от данъчен кредит, представляващ вземане към бюджета. Този данъчен кредит съответства на половината от сумите, реално преведени от дружеството.

12 Съгласно член 223 sexies, параграф 1, първа алинея от този кодекс:

„[…] [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 съгласно член 158 bis, параграф 1. Тази удръжка се дължи, независимо кой е получателят“.

13 Членове 158 bis и 223 sexies от CGI са отменени съответно по отношение на разпределените или получени доходи и на данъчните кредити, който могат да се използват, считано от 1 януари 2005 г.

Разпоредбите относно системата за облагане на дружествата майки

14 Член 145 от CGI гласи следното:

„1. Системата за данъчно облагане на дружествата майки, определена в членове 146 и 216, е приложима спрямо дружествата и други субекти, които се облагат с корпоративен данък в нормативно определения му размер и притежават дялови участия, отговарящи на посочените по-долу условия:

[…]

b. […] дяловете трябва да възлизат най-малко на 10 % от капитала на емитиращото дружество; […]“.

15 Член 146, параграф 2 от CGI 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“.

16 Съгласно член 216 от CGI:

„Нетните доходи от дяловете, даващи право да се приложи системата за облагане на дружествата майки, посочени в член 145, които са получени от дружеството майка в хода на една финансова година, могат да се извадят от общата му нетна печалба […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

17 Schneider Electric, Axa, Engie и Orange (наричани по-нататък заедно „Schneider Electric и др.“), както и BNP Paribas и L’Air Liquide подават пред Conseil d’État (Държавен съвет, Франция) жалба за отмяна на административните коментари относно член 223 sexies от CGI, публикувани на 1 ноември 1995 г. в основната документация под номера 4 J 1321 и 4 J 1322, както и административните коментари, съдържащи се в Указание 4 J-1-01 от 21 март 2001 г., публикувани в Официалния данъчен бюлетин № 62 на 30 март 2001 г.

18 Жалбоподателите в главното производство считат, че обжалваните коментари възпроизвеждат разпоредбите, въвеждащи удръжката върху доходите от капитали по член 223 sexies от CGI, като самите те са несъвместими с разпоредбите на член 4 от Директива 90/435, тъй като удръжката върху доходите от капитали има характер на данъчна мярка, въведена от държавата членка на регистрация на дружество майка, която предвижда събирането на данъка при разпределянето на дивиденти от дружеството майка и чиято данъчна основа се формира от сумата на разпределените дивиденти, включително и тези с произход от чуждестранните дъщерни дружества на това дружество.

19 От акта за преюдициално запитване е видно, че разпоредбите на член 223 sexies от CGI, както са тълкувани в обжалваните коментари, са били приложени по отношение на Schneider Electric и др. и на L’Air Liquide, в зависимост от случая, за финансовите години 2000—2004 във връзка с разпределянето на суми, удържани от печалбата, която им е разпределена от дъщерни дружества, установени във Франция, в други държави членки или в трети държави, и че тези дружества са оспорили посоченото данъчно облагане в пълния размер на неговата сума.

20 Поради това запитващата юрисдикция приема, че Schneider Electric и др. и L’Air Liquide са доказали наличието на правен интерес от оспорването на обжалваните коментари. За разлика от това, BNP Paribas не е доказало наличието на личен интерес, който да му предостави в това отношение процесуална легитимация, тъй като това дружество не е твърдяло нито че разпоредбите на член 223 sexies от CGI, така както са тълкувани в посочените коментари, са били приложени спрямо него, нито че то е било изключено от предимство, на което биха могли да се позоват лицата, за които се отнася това тълкуване.

21 Запитващата юрисдикция посочва, че що се отнася до данъчното облагане на печалбата, попадаща в приложното поле на Директива 90/435, в членове 145 и 216 от CGI френският законодател е избрал системата на освобождаване, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от тази директива, при условие че се извърши облагане на пропорционална част от разходите и разноските, предварително определена на 5 %, представляваща понесените от дружеството майка разходи и разноски, отнасящи се до участието му в дъщерното дружество, разпределило тези печалби, съгласно член 4, параграф 2 от посочената директива. Следователно 95 % от тази печалба се освобождава.

22 Запитващата юрисдикция отбелязва, че само лицето, което извършва преразпределение, е длъжно съгласно член 223 sexies от CGI да извърши удръжка върху доходите от капитали и че следователно с оглед на практиката на Съда тази удръжка не може да се характеризира като данък, удържан при източника, по смисъла на членове 5 и 6 и член 7, параграф 1 от Директива 90/435, с което страните се съгласяват. За сметка на това посочената удръжка върху доходите от капитали би могла да попадне в приложното поле на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435.

23 Доколкото обаче предвидената в член 223 sexies от CGI удръжка върху доходите от капитали представлява един от съставните елементи на механизма за премахване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените доходи, запитващата юрисдикция иска да установи дали тази удръжка не попада в обхвата на член 7, параграф 2 от Директива 90/435. Всъщност посочената удръжка трябва да се извърши в случай на разпределение на печалба, което е основание за предоставяне на данъчно облекчение, а именно данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък и има за цел да попречи данъчният кредит за тези доходи да бъде лишен от основание с оглед на данъчната тежест, понасяна от разпределящото печалба дружество, за печалбата, от която те са удържани, и по този начин да се избегне възможността предоставянето на този данъчен кредит да е „недължима облага“ за получателя на разпределяните дивиденти.

24 След като съгласно решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), дружеството, което получава дивидентите, има право на данъчен кредит, позволяващ да се осигури еднакво данъчно третиране на дивидентите, получени от установени във Франция дружества, и на дивидентите, получени от установени в друга държава членка дружества, който се приспада от предвидената в член 223 sexies от CGI удръжка върху доходите от капитали, според запитващата юрисдикция прилагането на тази удръжка не изглежда да възпрепятства постигането на преследваната с Директива 90/435 цел.

25 В този контекст Conseil d'État (Държавен съвет) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Като се има предвид по-специално член 7, параграф 2 от Директивата [90/435], допуска ли член 4 от Директивата разпоредба като тази на член 223 sexies от [CGI], 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?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

26 След представянето на заключението на генералния адвокат, с акт, депозиран в секретариата на Съда на 22 октомври 2021 г., Schneider Electric и др. и L'Air Liquide са поискали да се разпореди възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.

27 В подкрепа на искането си Schneider Electric и др. и L'Air Liquide изтъкват, най-напред, че някои съображения относно механизма на данъчния кредит и на удръжката, на които се основава заключението на генералния адвокат, са неправилни.

28 По-нататък, Schneider Electric и др. твърдят, че на някои от своите доводи не са получили отговор, като също така оспорват дадения в точка 47 от заключението на генералния адвокат пример с цифрови данни.

29 Накрая, Air Liquide твърди, че някои доводи, съдържащи се в заключението на генералния адвокат, са противоречиви и дори противоречат на текста на член 7, параграф 2 от Директива 90/435, както и на подготвителните работи по приемането на тази разпоредба.

30 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от мотивите, въз основа на които генералният адвокат достига до него (решение от 16 декември 2020 г., Съвет и др./K. Chrysostomides & Co. и др., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P и C-604/18 P, EU:C:2020:1028, т. 58 и цитираната съдебна практика).

31 Освен това Статутът на Съда на Европейския съюз и Процедурният правилник не предвиждат възможност за заинтересованите субекти по член 23 от Статута да представят становища в отговор на заключението на генералния адвокат (решение от 16 ноември 2021 г., Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim и др., C-748/19—C-754/19, EU:C:2021:931, т. 30 и цитираната съдебна практика).

32 Следователно несъгласието на заинтересован субект по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз със заключението на генералния адвокат, независимо какви въпроси той разглежда в него, само по себе си не може да съставлява основание за възобновяване на устната фаза на производството (вж. в този смисъл решение от 16 ноември 2021 г., Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim и др., C-748/19—C-754/19, EU:C:2021:931, т. 31 и цитираната съдебна практика).

33 Безспорно в съответствие с член 83 от своя процедурен правилник Съдът може във всеки момент, след като изслуша генералния адвокат, да разпореди възобновяване на устната фаза на производството, по-специално ако счита, че делото не е достатъчно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който страните или заинтересованите субекти по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз не са разисквали.

34 В случая обаче Съдът отбелязва, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе, и настоящото дело не се налага да се решава въз основа на довод, който не е бил разискван в рамките на писмената и устната фаза на производството. Освен това искането за възобновяване на устната фаза на производството не съдържа никакъв нов факт от решаващо значение за решението на Съда по това дело.

35 При тези условия след изслушване на генералния адвокат Съдът счита, че не следва да разпореди възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалния въпрос

36 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 4, параграф 1 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, и евентуално дали тази правна уредба попада в обхвата на член 7, параграф 2 от посочената директива.

По тълкуването на член 4, параграф 1 от Директива 90/435

37 В самото начало следва да се отбележи, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 предвижда в случаите, когато дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата членка, в която е установено дружеството майка, да се въздържа от облагане на такава печалба или да разреши на дружеството майка да приспадне от размера на дължимия данък частта от данъка, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба, и в дадени случаи сумата на данъка, удържан при източника, начислен от държавата членка по регистрация на дъщерното дружество, до размера на сумата на съответния данък в държавата.

38 Така Директива 90/435 изрично оставя на държавите членки възможност за избор между системата на освобождаване от облагане и системата на приспадане, предвидени съответно в първо и във второ тире от член 4, параграф 1 от нея (решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 31).

39 Съгласно информацията от акта за преюдициално запитване, която е посочена в точка 21 от настоящото решение, френският законодател е избрал в членове 145 и 216 от CGI системата на освобождаване от облагане, предвидена в член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435. Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори в светлината на тази разпоредба.

40 В това отношение следва да се държи сметка не само за текста на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, но и за целите и мястото ѝ в установената с посочената директива система (вж. в този смисъл решение от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 24 и цитираната съдебна практика).

41 На първо място, важно е да се отбележи, че текстът на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 по същество е идентичен с този на член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/96, по отношение на който Съдът е постановил, че като предвижда, че държавата членка на дружеството майка и държавата членка по неговото място на стопанска дейност „се въздържат от данъчно облагане“, тази разпоредба забранява на държавите членки да облагат дружеството майка или неговото място на стопанска дейност за печалбите, разпределени от дъщерното дружество на дружеството майка, без да прави разграничение в зависимост от това дали данъчното задължение на дружеството майка възниква от получаването на тези печалби, или от тяхното преразпределяне (решение от 17 май 2017 г., X, C-68/15, EU:C:2017:379, т. 79).

42 Що се отнася, на второ място, до контекста, в който се вписва член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, следва да се отбележи, че по силата на член 4, параграф 2 от тази директива всяка държава членка си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани с дялове в дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка, като се уточнява, че тогава, ако разходите по управлението на въпросния дял представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество.

43 На трето място, Съдът приема, че констатацията, припомнена в точка 41 от настоящото решение, се потвърждава от целта на Директива 2011/96 да предотврати двойното данъчно облагане на ниво дружество майка на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на

неговото дружество майка. Облагането на тези печалби от държавата членка на дружеството майка на равнището на това дружество в хода на преразпределянето им, което води до облагането на същите печалби в размер, който фактически надвишава предвидения в член 4, параграф 3 от тази директива праг от 5 %, би довело обаче до двойно данъчно облагане на нивото на това дружество, което посочената директива забранява (решение от 17 май 2017 г., X, C-68/15, EU:C:2017:379, т. 80).

44 Директива 90/435 също преследва такава цел. Така, както личи в частност от трето съображение от нея, тази директива цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружества от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на равнището на Съюза. Така посочената директива има за цел да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството майка, установено в друга държава членка (решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 35 и цитираната съдебна практика).

45 За да постигне целта да гарантира неутралност, Директива 90/435 предвижда да се избягва — в частност чрез правилото на член 4, параграф 1, първо тире — двойното данъчно облагане на тази печалба в икономически смисъл, с други думи — да се избягва облагане на разпределената печалба веднъж при дъщерното дружество и втори път при дружеството майка (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 36 и цитираната съдебна практика).

46 Следователно, тъй като обхватът на член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/96 по същество е идентичен с този на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, и тези две директиви преследват едни и същи цели, практиката на Съда по отношение на първата разпоредба е приложима и към втората (вж. в този смисъл решение от 2 април 2020 г., ДжиВиСи Сървисиз (България), C-458/18, EU:C:2020:266, т. 34).

47 Освен това от практиката на Съда следва, най-напред, че прилагането на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 не е обусловено от конкретен данък, и на следващо място, че тази разпоредба цели да се избегне приемането от държавите членки на фискални мерки, които водят до двойно облагане на печалбите, разпределени от дъщерното дружество на неговото дружество майка, на равнището на последното (вж. по аналогия решение от 17 май 2017 г., AFEP и др., C-365/16, EU:C:2017:378, т. 33).

48 На последно място, в обхвата на забраната по член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 попада и национална правна уредба, която наистина не облага получените от дружеството майка дивиденти като такива, но може да има за последица косвено облагане на дружеството майка за тези дивиденти (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 37 и цитираната съдебна практика).

49 Следователно облагане на печалбите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка, от държавата членка на дружеството майка на равнището на това дружество при тяхното преразпределяне, което би имало за последица да подложи тези печалби на облагане, надвишаващо тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 2 от Директива 90/435, би довело до двойно облагане на нивото на посоченото дружество в противоречие с тази директива (вж. по аналогия решение от 17 май 2017 г., AFEP и др., C-365/16, EU:C:2017:378, т. 32).

50 Както е посочено в точка 23 от настоящото решение, от акта за преюдициално запитване е видно, че удръжката върху доходите от капитали, както следва от член 223 sexies от CGI, трябва да се извърши в случай на разпределение на печалба, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е била обложена с обичайната ставка на корпоративния данък на нивото на дружеството майка.

51 Съдът обаче вече е констатирал, че що се отнася до дивидентите, получени от дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от съответната държава членка, прилагането на удръжката води до намаляване на разпределяната маса на дивидентите, и че дружеството майка, получаващо такива дивиденти, трябва или да разпределя дивиденти, намалени с размера на удръжката, и чиято маса е по-малка отколкото при преразпределянето на дивиденти, получени от установени във Франция дъщерни дружества, или да използва част от паричните си резерви, за да получи сума, равняваща се на сумата, която трябва да внесе като удръжка върху доходите от капитали и така да увеличи разпределяната маса на дивидентите (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 49 и 50).

52 Както е видно от преписката, с която разполага Съдът, съгласно член 223 sexies от CGI тази удръжка съответства на данъчния кредит, свързан с дивидентите, разпределяни от дружеството майка на неговите акционери, който съгласно член 158 bis от CGI съответства на половината от сумите, реално преведени от това дружество.

53 Следователно прилагането на посочената удръжка може да доведе до облагане на печалбите, получени от дружество майка от неговите дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от съответната държава членка, при тяхното преразпределяне, което надвишава тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 2 от Директива 90/435, което противоречи на посочената директива.

54 Тази констатация не може да бъде поставена под въпрос от обстоятелството, че както посочва запитващата юрисдикция, дружествата, получили дивиденти от дъщерно дружество, установено в държава членка, различна от съответната държава членка, черпят от членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, така както са тълкувани от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), право на данъчен кредит, за да се ползват от същото данъчно третиране като дружество, получаващо дивиденти от установено във Франция дъщерно дружество.

55 Несъмнено е вярно, че тълкуването, което Съдът дава на норма от правото на Съюза при упражняване на компетентността си по член 267 ДФЕС, изяснява и уточнява значението и обхвата на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила. Следователно, така разтълкувана, нормата може и трябва да се прилага от съда дори към правоотношения, възникнали и установени преди решението по искането за тълкуване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на посочената норма (решение от 14 май 2020 г., B и др. (Вертикална и хоризонтална данъчна консолидация), C-749/18, EU:C:2020:370, т. 60 и цитираната съдебна практика).

56 С решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Съдът на Европейския съюз е постановил, че членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, предвиждащо премахване на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, което позволява на дружество

майка, когато преразпределя на акционерите си дивиденти, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от удръжката върху доходите от дивиденти, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденти, ако същите са от установено в тази държава членка дъщерно дружество, но не предлага тази възможност, ако дивидентите са с произход от установено в друга държава членка дъщерно дружество, при положение че в последната хипотеза това законодателство не предоставя право на данъчен кредит, свързан с разпределяне на дивидентите от това дъщерно дружество.

57 Макар запитващата юрисдикция да посочва, че след постановяването на решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), дружество, получило дивиденти от дъщерно дружество, установено в държава членка, различна от съответната държава членка, има право на данъчен кредит, за да се ползва от същото данъчно третиране като дружество, получаващо дивиденти от установено във Франция дъщерно дружество, безспорно е обаче, че не е приета никаква мярка със законов или подзаконов характер, за да се уточнят условията за предоставяне на този данъчен кредит. Запитващата юрисдикция впрочем не подкрепя прилаганите от националните съдилища условия за изчисляване на посочения данъчен кредит.

58 Съгласно постоянната съдебна практика правото на възстановяване на данъци, платени в държава членка в нарушение на правилата на правото на Съюза, е последицата и допълнението към правата, предоставени на правните субекти от разпоредбите на правото на Съюза, както те са били тълкувани от Съда (решение от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 71 и цитираната съдебна практика).

59 Налага се обаче изводът, че данъчният кредит, с който се цели да се отстрани несъвместимостта на националната правна уредба с член 49 ДФЕС и член 63 ДФЕС, така както е предвиден, според твърденията на Schneider Electric и др. в съдебното заседание пред Съда, от националните съдилища няколко години след отмяната на системата за данъчния кредит и удръжката, не може да отстрани последиците от тази правна уредба, които са несъвместими с Директива 90/435.

60 Най-напред, възможността за ползване на такъв данъчен кредит зависи по-специално от условието данъчнозадължените лица да са започнали административни и съдебни производства във връзка с това и да са в състояние да представят необходимите доказателства, които данъчните власти имат право да изискват, за да преценят дали са изпълнени условията за данъчно предимство, предвидено в разглежданото законодателство, и в резултат на това дали посоченото предимство следва да се предостави (решение от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Удръжка върху доходите от капитали), C-416/17, EU:C:2018:811, т. 58).

61 Следва обаче да се припомни, че държавите членки нямат право да обвързват ползването на предимството, произтичащо от член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, с други условия извън предвидените в тази директива (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 34 и цитираната съдебна практика).

62 По-нататък, както отбелязва Европейската комисия, подобно вземане предвид на данъчния кредит води по същество до прилагане на метода на приспадане по отношение на дивидентите, получени от дъщерни дружества, които са местни лица в държава членка, различна от съответната държава членка.

63 В това отношение от практиката на Съда следва, че изборът между системата на освобождаване от облагане и системата на приспадане не води непременно до един и същ резултат по отношение на дружеството получател на дивидентите и че когато при транспонирането на директива дадена държава членка е избрала една от алтернативно предвидените в директивата системи, тя не може да се позовава на последици или ограничения, които биха могли да произтичат от прилагането на другата система (решение от 12 февруари 2009 г., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, т. 48 и 50).

64 Накрая, както признава френското правителство в съдебното заседание, дори ако се вземе предвид данъчният кредит, може да се окаже, че част от удръжката продължава да е налице, по-специално когато ставката на данъка, прилагана в държава членка, различна от Франция, е по-ниска от френския данък.

65 Следователно член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, при положение че дължимите съгласно тази удръжка суми надвишават тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 2 от Директивата.

По тълкуването на член 7, параграф 2 от Директива 90/435

66 Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, попада в обхвата на член 7, параграф 2 от Директива 90/435.

67 За да се отговори на този въпрос, следва най-напред да се отбележи, че от текста на член 7, параграф 2 от Директива 90/435 следва, че приложното поле на тази разпоредба не се ограничава до данъците, удържани при източника, като посочените в член 5, параграф 1 и в член 6 от тази директива. Всъщност, за разлика от член 7, параграф 1 от посочената директива, който изрично се отнася до данък, удържан при източника, член 7, параграф 2 от посочената директива предвижда единствено че същата 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.

68 В това отношение френското правителство изтъква, че от подготвителните работи по приемането на Директива 90/435 следва, че разпоредбите на член 7 от тази директива, които не са били част от съдържанието на представеното от Комисията първоначално предложение за Директивата, са били добавени в проекта на текста в рамките на преговорите между държавите членки по инициатива на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за да включи авансовия корпоративен данък *(advance corporation tax)* и разпоредбите, основаващи се на споразумения. Предложението за член 7 е било подкрепено от френската делегация и в текста на този член са били направени уточнения, така че да се отнася изрично до удръжката. По-нататък от

подготвителните работи следва, че с приемането на член 7 от Директива 90/435 законодателят на Съюза явно е имал намерение да изключи от приложното ѝ поле по-конкретно френските механизми на удръжка и на данъчен кредит.

69 Следва обаче да се припомни, от една страна, че намеренията, които държавите членки изразяват в Съвета на Европейския съюз, са лишени от правна стойност, когато не са отразени в правни разпоредби. Именно последните са предназначени за правните субекти, които трябва да могат да разчитат на тяхното съдържание в съответствие с изискванията на принципа на правната сигурност (решение от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 39).

70 От друга страна, безспорно е, че терминът „удръжка“ не е използван в член 7, параграф 2 от Директива 90/435, докато в член 7, параграф 1 от тази директива се посочва, че използваният в посочената директива израз „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. Тази удръжка обаче, така както е посочена в делото по главното производство, не води до данъчно облагане в полза на държавата членка, в която се намира дъщерното дружество, а се състои в плащане в полза на държавата членка, в която се намира дружеството майка, като това плащане се извършва от последно посоченото дружество. Следователно от текста на член 7 от Директива 90/435 не следва, че удръжка като разглежданата в главното производство е изключена от приложното поле на тази директива.

71 По-нататък, що се отнася до контекста, в който се вписва член 7, параграф 2 от Директива 90/435, не може да се изключи, че хипотезите по член 7, параграф 1 от Директивата трябва да бъдат взети предвид, за да се определи обхватът на първата разпоредба. Ограничаването обаче на приложното поле на член 7, параграф 2 от тази директива само до данъците, удържани в държавата, в която се намира разпределящото дивиденти дъщерно дружество, също не следва изрично от мястото на посочения параграф 2 в рамките на член 7 спрямо параграф 1 от посочения член.

72 В това отношение Съдът несъмнено е постановил, че тъй като представлява дерогация от прогласения в член 5, параграф 1 от Директива 90/435 общ принцип за забрана на удържането на данък върху разпределянето на печалбата при източника, член 7, параграф 2 от тази директива следва да се тълкува стриктно (решение от 24 юни 2010 г., P. Ferrero e C. и General Beverage Europe, C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 45).

73 Доколкото обаче делата, по които е постановено решение от 24 юни 2010 г., P. Ferrero e C. и General Beverage Europe (C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364), също както и делото, по което е постановено решение от 25 септември 2003 г., Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), на което се позовава първото съдебно решение, се отнасят до прилагането на член 5, параграф 1 от Директива 90/435, от тези решения не може да се направи извод, че в посочените дела Съдът е изразил становище относно липсата на възможност да се извършва позоваване на член 7, параграф 2 от тази директива във връзка с други видове данъчно облагане, които нямат характеристиките на данък, удържан при източника, и по-специално да се извършва позоваване на него като дерогация от разпоредбите, предвидени в член 4 от посочената директива.

74 Следователно, за да се определи дали национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, попада в обхвата на „националните разпоредби или на разпоредбите, 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“, следва в крайна сметка да се извърши препращане към целта на член 7, параграф 2 от Директива 90/435, както и към целта на тази директива като цяло.

75 В това отношение от практиката на Съда следва, че член 7, параграф 2 от Директива 90/435 позволява единствено да се запази прилагането на специфични национални режими или основаващи се на споразумения режими, когато те съответстват на целта на тази директива (вж. в този смисъл решение от 25 септември 2003 г., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 102) и когато са предназначени да премахнат или да намалят само икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти (вж. в този смисъл решение от 3 април 2008 г., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, т. 49).

76 Предвид тази цел може да се приеме, че данъчно облагане попада в приложното поле на член 7, параграф 2 от Директива 90/435 единствено ако прилагането на това облагане не заличава последиците от националните разпоредби или разпоредбите, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти (вж. в този смисъл решение от 24 юни 2010 г., P. Ferrero e C. и General Beverage Europe, C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364, т. 46).

77 По-специално разглежданото данъчно облагане трябва да се преценява не изолирано, а заедно с други елементи от механизма, който е предмет на националните разпоредби или на разпоредбите, основаващи се на споразумения, предназначени да премахнат или да намалят икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти, с които това облагане се намира в пряка връзка (вж. в този смисъл решение от 25 септември 2003 г., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 87 и 88).

78 В случая запитващата юрисдикция отбелязва, че както следва от член 223 sexies от CGI, удръжката върху доходите от капитали е един от съставните елементи на механизма за премахване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените доходи, който в случай на разпределение на печалба, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, цели да попречи данъчният кредит за тези доходи да бъде лишен от основание с оглед на данъчната тежест, понасяна от разпределящото печалба дружество, за печалбата, от която те са удържани, и по този начин да се избегне възможността предоставянето на този данъчен кредит да представлява „недължима облага“ за получателя на разпределяните дивиденти.

79 Всъщност, както следва от член 158 bis от CGI, дружество майка, което е получило дивиденти от местно дъщерно дружество, се ползва поради тези дивиденти от данъчен кредит, който съответства на половината от сумите, преведени като дивиденти от това дъщерно дружество. За сметка на това, такъв данъчен кредит не се предоставя относно дивидентите, разпределяни от чуждестранно дъщерно дружество (решение от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 42).

80 Така Съдът констатира, че що се отнася до дивидентите, получени от страна на дружество майка от местни дъщерни дружества при тяхното разпределение, данъчният кредит се приспада от дължимата удръжка, без посочената удръжка да намалява разпределяната маса на дивидентите. За сметка на това, що се отнася до дивидентите, получени от чуждестранни дъщерни дружества, доколкото дружеството майка не се ползва от данъчен кредит върху тези дивиденти, прилагането на удръжката води до намаляване на разпределяната маса на дивидентите (решение от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 49).

81 Ето защо не може да се оспори, че предвидената в член 223 sexies от CGI удръжка се намира в пряка връзка с данъчния кредит, платен на получателите на дивиденти, разпределяни от дружествата — местни лица, и че по този начин тя се включва в рамките на националните разпоредби, предназначени да премахнат или да намалят икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти, когато те са изплатени от местни дружества на получатели, които са местни лица.

82 Все пак, макар и тези разпоредби да целят да предотвратят икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти на национално ниво, прилагането на посочената удръжка може да доведе, както бе припомнено в точка 53 от настоящото решение, до икономическо двойно данъчно облагане при преразпределянето на печалбите, получени от страна на дружество майка от неговите дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от съответната държава членка.

83 Първо, ако обаче, както бе припомнено в точка 76 от настоящото решение, облагане, с което се заличават последиците от националните разпоредби, предназначени да премахнат или да намалят икономическото двойно данъчно облагане на дивиденти, не може да попадне в обхвата на член 7, параграф 2 от Директива 90/435, на още по-голямо основание в обхвата на тази разпоредба не може да попадне облагане, чието прилагане би довело до такова двойно данъчно облагане.

84 Второ, както бе припомнено в точки 44 и 45 от настоящото решение, Директива 90/435 цели да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружества от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и в икономически смисъл да избегне двойното данъчно облагане на печалбата, разпределена от дъщерно дружество на дружеството майка на нивото на дружеството майка, с други думи — да се избегне облагане на разпределената печалба веднъж при дъщерното дружество и втори път при дружеството майка.

85 Следователно механизъм, който води до икономическо двойно данъчно облагане при преразпределянето на печалбите, получени от дружество майка от неговите дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от съответната държава членка, също не съответства на целта на Директива 90/435. Както обаче бе припомнено в точка 75 от настоящото решение, член 7, параграф 2 от тази директива цели да се запази прилагането на национални режими или основаващи се на споразумения режими, когато те съответстват на целта на посочената директива.

86 Накрая, трето, както бе посочено в точки 54 и 57 от настоящото решение, дружествата майки несъмнено имат право да им бъдат възстановени сумите — което може да гарантира прилагането на един и същ режим на данъчно облагане спрямо дивидентите, разпределяни от негови дъщерни дружества, установени във Франция, и тези, разпределяни от дъщерните

му дружества, установени в други държави членки, които дивиденти дават основание на посочените дружества майки да извършат преразпределяне — както това се изисква съгласно член 49 ДФЕС и член 63 ДФЕС. Съгласно информацията, предоставена от запитващата юрисдикция и припомнена в точка 57 от настоящото решение, това възстановяване се извършва под формата на данъчен кредит, установен от съдебната практика.

87 Все пак прилагането на правна уредба, в резултат на която печалба, получена от страна на дружество майка от неговите дъщерни дружества, установени в друга държава членка, подлежи при преразпределението ѝ на икономическо двойно данъчно облагане, не може да се счита за съвместимо с целта на Директива 90/435, дори когато последиците от това двойно данъчно облагане могат евентуално да бъдат намалени с последващо искане за възстановяване на недължимо платените суми, основано на несъвместимостта на плащането на тези суми с член 49 ДФЕС и член 63 ДФЕС.

88 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 1 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, при положение че дължимите съгласно тази удръжка суми надвишават тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 2 от Директивата. Подобна правна уредба не попада в обхвата на член 7, параграф 2 от посочената директива.

По съдебните разноски

89 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 4, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която предвижда, че дружество майка е длъжно да направи удръжка, когато преразпределя на акционерите си печалба, изплатена от дъщерните му дружества, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък, при положение че дължимите съгласно тази удръжка суми надвишават тавана от 5 %, предвиден в член 4, параграф 2 от Директивата. Подобна правна уредба не попада в обхвата на член 7, параграф 2 от посочената директива.

Подписи