

Дело C-556/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

23 октомври 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Conseil d'État (Франция)

Дата на акта за преюдициално запитване:

23 октомври 2020 г.

Жалбоподатели:

Schneider Electric SA и др.

Ответници:

Premier ministre

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

[...]

Предвид описаното по-долу производство:

[...] [жалбоподателите] [...] искат от Conseil d'État (Държавен съвет):

1°) да отмени административните коментари, публикувани в основната документация на 1 ноември 1995 г. [...], поради превишаване на власт;

2°) да отмени административните коментари [...], публикувани в Bulletin officiel des impôts № 62 от 30 март 2001 г., поради превишаване на власт;

[...]

Дружествата жалбоподатели твърдят, че оспорваните коментари възпроизвеждат разпоредбите, с които е въведен данъкът върху доходите от капитал по член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс), разпоредби, несъвместими с тези на член 4 от Директива 90/435/ЕО от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на [ориг. 2] дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, тъй

като данъкът върху доходите от капитал има характер на данъчна мярка, въведена от държавата членка на регистрацията на дружество майка, която предвижда събирането на данък при разпределянето на дивиденди от дружеството майка, чиято облагаема основа се формира от сумата на разпределените дивиденди, включително и тези с произход от чуждестранните дъщерни дружества на това дружество.

[...] *Ministre de l'économie, des finances et de la relance* (министър на икономиката, финансите и съживяването на икономиката) иска жалбата да се отхвърли [като недопустима и неоснователна].

[...]

[Жалбоподателите искат да се постави приоритетен въпрос за конституционосъобразност по същество относно принципа на равенство]

[...]

[...] **[ориг. 3]**

[...]

[Един от жалбоподателите] [...] твърди, че оспорваните коментари възпроизвеждат разпоредбите, с които е въведен данъкът върху доходи от капитал по член 223 *sexies* от *Code général des impôts* (Общ данъчен кодекс), разпоредби, несъвместими с:

- тези на член 4 от Директива 90/435/ЕО от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, тъй като данъкът върху доходите от капитал има характер на въведена от държавата членка на регистрацията на дружество майка данъчна мярка, с която се предвижда събирането на данък при разпределянето на дивиденди от дружеството майка, чиято облагаема основа се формира от сумата на разпределените дивиденди, включително тези с произход от чуждестранните дъщерни дружества на това дружество;

[...]

[...] **[ориг. 4]** [...]

Предвид:

[...]

- Договора за функциониране на Европейския съюз;
- Директива 90/435/ЕО на Съвета от 23 юли 1990 г.;

- решение на Съда на Европейския съюз от 12 февруари 2009 г., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;
- решения на Съда на Европейския съюз от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581 и от 4 октомври 2018 г., Комисия/Франция (Данък върху доходите от капитал), C-416/17, EU:C:2018:811;
- решения на Съда на Европейския съюз от 17 май 2017 г., X, C- 68/15, EU:C:2017:379 и AFER и др., C-365/16, EU:C:2017:378;

[...]

Като взе предвид изложеното по-долу:

[...] **[ориг. 5]** [...] [съединяване на делата по различните жалби]

По възраженията за недопустимост, повдигнати от министъра:

[...]

[...] [уважаване на възражението за недопустимост за един жалбоподател и отхвърляне за останалите] **[ориг. 6]**

По тълкуването на разпоредбите на член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс):

6. В редакцията му, приложима както към 1 ноември 1995 г., така и към 21 март 2001 г., член 158 bis от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) предвижда, че лицата, които получават дивиденди, разпределяни от френски дружества, разполагат на това основание с доход, който се състои от сумите, които те получават от дружеството и от данъчен кредит, който представлява вземане към бюджета. Член 216 от същия кодекс предвижда, от друга страна, че *„Нетните доходи от дяловете, даващи право да се приложи системата за облагане на дружествата майки, и 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 (...)“*. Освен това съгласно член 223 *sexies*, параграф 1, първа алинея от този кодекс, в редакцията му, след изменението с член 98 от Закона от 30 декември 1991 г. за бюджета за 1992 г.: *(...) когато разпределяните от едно дружество доходи се удържат от суми, за които то не е обложено с корпоративен данък в обичайния размер (...), това дружество е задължено да внесе данък върху доходите от капитал в размер, равен на данъчния кредит, предвиден в член 158 bis за разпределяните дивиденди. Този данък се дължи независимо от това кой получава тези дивиденди“*. На последно място, съгласно член 146, параграф 2 от същия кодекс, преди да бъде отменен с член 93 от Закона от 30 декември 2003 г. за бюджета за 2004 г.: *„Когато извършеното от едно дружество майка разпределение дава основание за*

прилагането на предвидения в член 223 sexies данък, този данък евентуално се намалява с размера на данъчните кредити, свързани с доходите от дялови участия (...), получени най-много за петте предходни приключени финансови години“.

7. С решение от 15 септември 2011 г. Assor (C- 310/09, EU:C:2011:581) Съдът на Европейския съюз е постановил, че „членове 49 и 63 от Договора за функциониране на Европейския съюз 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 дивиденди, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от данъка върху доходите от дивиденди, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди, 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 разпределянето на дивидентите от това дъщерно дружество“. От изложеното следва, че дружеството, което получава дивиденди, има право на данъчен кредит, позволяващ да се осигури еднакво данъчно третиране на дивидентите от дружества, установени във Франция, и тези, получени от дружества, установени в друга държава — членка на Европейския съюз.

8. Съгласно член 4 от Директива на Съвета 90/435/ЕО от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, в редакцията му в сила към 1 ноември 1995 г. и към 21 март 2001 г.: „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. [ориг. 7] В случаите, когато разходите по управлението на дяловете представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество (...).“

9. Целта на тези разпоредби, разяснени в практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално в решение от 25 септември 2003 г. *Océ van der Grinten* (С-58/01, EU:C:2003:495), е да се избегне облагането на печалбата, разпределена на местно дружество майка от чуждестранно дъщерно дружество, първо, от дъщерното дружество в държавата му на установяване и след това, от дружеството майка в държавата му на установяване. С оглед на това те оставят на държавите членки възможност за избор между две системи — системата на освобождаване и системата на приспадане. Държавите членки обаче запазват възможността да предвидят, че разходи, свързани с дяловото участие, и загуби в резултат на разпределението на печалбата на дъщерното дружество не се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка. От тази разпоредба следва също, че ако в този случай разносните по управление във връзка с дяловото участие са определени като фиксирана сума, тази сума не може да надвишава 5 % от разпределената от дъщерното дружество печалба.
10. Изборът между системата на освобождаване и системата на приспадане не води непременно до един и същ резултат за дружеството получател на дивиденди. От практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално от решение от 12 февруари 2009 г. *Cobelfret* (С-138/07, EU:C:2009:82) следва, че когато при транспонирането на директива 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. Що се отнася до данъчното третиране на печалбата, попадаща в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, с членове 145 и 216 от *Code général des impôts* (Общ данъчен кодекс) е избрана система на освобождаване, като се изключва облагането на пропорционална част от разходите и разносните, фиксирана на 5 %, представляваща разносните и разходите за сметка на дружеството майка във връзка с дяловото му участие в разпределеното тази печалба дъщерно дружество. Следователно 95 % от тази печалба се освобождават.
11. От практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално от решения от 17 май 2017 г., X (С- 68/15, EU:C:2017:379) и *AFEP и др.* (С-365/16, EU:C:2017:378), следва, че по смисъла на членове 5 и 6 и на член 7, параграф 1 от Директива 90/435/ЕО на Съвета от 23 юли 1990 година облагане при източника, е това, при което данъчното събитие е изплащането на дивиденди или на всеки друг приход от ценни книжа, като основата на този данък е приходът от тях, а данъчнозадълженото лице е притежателят на тези ценни книжа. Ето защо, както е безспорно и между страните, данъкът върху доходи от капитал, с който се облага само преразпределящото приходи от ценни книжа лице, няма характера на такова удържане при източника. От същите съдебни решения обаче следва, че като предвижда, че държавата членка на дружеството майка „се въздържа от данъчно облагане“, член 4 от Директива 90/435/ЕО на Съвета от 23 юли 1990 г. забранява на държавите членки да облагат дружеството майка за печалбите, които са му

разпределени от неговото дъщерно дружество, без да провежда разграничение в зависимост от това дали данъчното задължение на дружеството майка възниква от получаването на тези печалби, или от тяхното преразпределяне. От това следва, че данъкът върху доходите от капитал по член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) може да попадне в приложното поле на тези разпоредби.

12. Облагането на дружеството майка от държавата членка на регистрацията му за печалбата при нейното преразпределяне, в резултат на което обложената част от посочената печалба на практика ще превишава предвидения в член 4, параграф 2 от директивата таван от 5 %, би довело до забранено от тази директива двойно данъчно облагане по отношение на това дружество. Въз основа на това в посочените по-горе съдебни решения Съдът заключава, че **[ориг. 8]** разпоредбите на член 4, параграф 1, буква а) от Директива 2011/96/ЕС от 30 ноември 2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, които възпроизвеждат съдържанието на разпоредбите на член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435/ЕО на Съвета от 23 юли 1990 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат *„данъчна мярка, предвидена от държавата членка на регистрацията на дружество майка, предвиждаща събирането на данък по повод на разпределянето на дивиденди от дружеството майка, чиято облагаема основа е образувана от сумата на разпределените дивиденди, включително и тези с произход от чуждестранните дъщерни дружества на това дружество“*.
13. Съгласно член 7, параграф 2 от Директива на Съвета 90/435/ЕО от 23 юли 1990 г. обаче: *„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.“* От тези разпоредби, разяснени в практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално в решения от 25 септември 2003 г. *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495) и от 24 юни 2010 г. *P. Ferrero e C. и General Beverage Europe* (C-338/08 и C-339/08, EU:C:2010:364), следва, че удръжка попада в приложното поле на тези разпоредби само ако, от една страна, тя произтича от разпоредби, предназначени да премахнат или да намалят двойното данъчно облагане на дивидентите и, от друга страна, прилагането ѝ не би могло да попречи на постигането на преследваната от тази директива цел.
14. Данъкът върху доходи от капитал, както следва от член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) преди отмяната му със Закона от 30 декември 2003 г. за бюджета за 2004 г., се дължи при разпределяне на печалба, което е основание за предоставяне на данъчен кредит, когато тази печалба не е обложена с обичайната ставка на корпоративния данък. Така тази удръжка е един от съставните елементи на механизъм за премахване на двойното икономическо данъчно облагане на разпределяните доходи, чиято

цел е 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 недължимата облага за получателя на разпределяните дивиденди. Като се има предвид именно правото на данъчен кредит, подлежащ на приспадане от данъка върху доходи от капитал, от който се ползва предварително всяко дружество получател на дивиденди, при условията и поради причините, припомнени в точка 7, прилагането на този данък не изглежда да възпрепятства постигането на преследваната с директивата цел.

15. Тълкуването на националните разпоредби и преценката на съвместимостта им с Директивата от 23 юли 1990 г. зависят от отговора на въпроса дали, като се има предвид по-специално член 7, параграф 2 от същата директива, разпоредбите на член 4 от директивата допускат разпоредба като тази на член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс), която предвижда за правилното прилагане на правна уредба, предназначена да премахне двойното данъчно облагане на дивидентите, удържка при преразпределянето от дружество майка на печалба, която му е разпределена от дъщерни дружества, установени в друга държава — членка на Европейския съюз.
16. Този въпрос създава сериозно затруднение във връзка с тълкуването на правото на Европейския съюз.

По приоритетния въпрос за конституционността: [ориг. 9]

[...]

[...] [Не следва да се сезира Conseil constitutionnel (Конституционен съвет)].

По другите основания на жалбата:

19. На първо място, тъй като както бе посочено, въпросът в точка 15 по-горе създава сериозно затруднение при тълкуването на правото на Европейския съюз, на основание член 267 от Договора за функциониране на Европейския съюз, следва да бъде отправено преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.

[...]

[...] [ориг. 10] [...]

22. От изложеното по-горе следва, че производството по обжалване във връзка с исканията по жалбите следва да се спре до произнасянето на Съда на Европейския съюз по този преюдициален въпрос.

[...]

РЕШИ:

[...]

Член 2: Отправя до Съда на Европейския съюз следния въпрос: допускат ли разпоредбите на член 4 от Директива 90/435/ЕО от 23 юли 1990 г., като се има предвид по-специално член 7, параграф 2 от тази директива, разпоредба като тази на член 223 *sexies* от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс), която предвижда за правилното прилагане на правна уредба, предназначена да премахне двойното данъчно облагане на дивидентите, удръжка при преразпределянето от дружество майка на печалба, която му е разпределена от дъщерни дружества, установени в друга държава — членка на Европейския съюз?

[...]

[...] [ориг. 11] [ориг. 12]

[...]

[...]

[...] [подписи]