

Дело C-403/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

24 май 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Conseil d'État (Франция)

Дата на акта за преюдициално запитване:

24 април 2019 г.

Жалбоподател:

Société Générale SA

Ответник:

Ministre de l'Action et des Comptes publics

---

CONSEIL D'ÉTAT (ДЪРЖАВЕН СЪВЕТ),

действащ

като правораздавателен орган

[...] **ФРЕНСКА РЕПУБЛИКА,**

**В ИМЕТО НА ФРЕНСКИЯ НАРОД**

[...] [...]

[...]

[...]

[...] [административни данни] [...] Като взе предвид следното производство:

Акционерното дружество Société Générale иска от Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтрьой, Франция) да постанови освобождаване от допълнителните вноски за корпоративен данък, с които е обложено за финансовите години, приключили през 2004 г. и 2005 г., и от

съответните санкции, в качеството му на дружество майка на данъчно консолидирана група, включваща Société Générale Asset Management (SGAM) Banque. С решение [...] от 3 февруари 2011 г. Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтрой) уважава искането му.

С решение [...] от 17 март 2016 г. Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция) уважава въззивната жалба на ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat (министър на бюджета, публичните финанси, държавната администрация и държавната реформа), отменя това решение и облага отново дружеството с допълнителните вноски, чието освобождаване съдът постановил.

[...] Société Générale иска от Conseil d'Etat (Държавен съвет):

- 1) да отмени последното решение,
- 2) да реши делото по същество, като отхвърли въззивната жалба на министъра,
- 3) при условията на евентуалност, да отправи преюдициален въпрос до Съда на Европейския съюз [ориг. 2]
- 4) да осъди държавата да заплати сумата от 5 000 EUR на основание член L. 761-1 от Code de justice administrative (Административнопроцесуален кодекс).

То твърди, че Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай):

- след като отменил решението на административния съд, не отговорил на изтъкнатото от него пред този съд възражение за приложимост на официалното тълкуване, дадено в основната административна документация (documentation administrative de base référencée) с номер 5 I-3226 и нарушил с разпоредбите на член L. 80 A от Livre des procédures fiscales (Данъчен процесуален закон),

- допуснал грешка в правната квалификация на фактите и нарушил разпоредбите на Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) във връзка с разпоредбите на член 24 от данъчните спогодби, сключени съответно между Франция и Италия, Франция и Обединеното кралство и Франция и Нидерландия, като постановил, че за целите на изчисляването на максималния размер на данъчния кредит, за който това дружество може да претендира съгласно данъчните спогодби, сумите, които дружеството SGAM Banque прехвърлило на своите клиенти във връзка с ценните книжа, получени от него като обезпечение за предоставените им в заем ценни книжа, или във връзка с ценните книжа, държани от него в рамките на сделки за структуриране на фондове, представляват подлежащи на

приспадане разходи от дивидентите с източник в чужбина, получени от тези ценни книжа,

- не мотивирал достатъчно решението си и изопачил предоставените му материали по делото, като посочил, че Société Générale само отрекло, че има пряка връзка между сумите, възстановени на съдоговорителите на дружеството SGAM Banque и придобиването, съхранението или прехвърлянето на тези ценни книжа,

- не мотивирал достатъчно решението си и допуснал грешка при прилагане на правото, като постановил, че за целите на изчисляването на максималния размер на данъчния кредит приспадането на суми, прехвърлени съгласно споразуменията за заем на ценни книжа или в рамките на сделки за структуриране на фондове, не накърнява свободното движение на капитали, защитено от правото на Европейския съюз.

[...] ministre de l'action et des comptes publics (министър на публичната дейност и на публичните финанси) иска да бъде отменена касационната жалба. Според него основанията, изтъкнати от Société Générale, не могат да се приемат по същество.

Като взе предвид останалите материали по делото,

Като взе предвид:

- Договора за създаване на Европейската общност,
- Договора за функционирането на Европейския съюз,
- Спогодбата между правителството на Френската република и правителството на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци върху доходите, подписана в Лондон на 22 май 1968 г. [ориг. 3]
- Спогодбата, подписана на 16 март 1973 г., между правителството на Френската република и правителството на Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци върху доходите и имуществото,
- Спогодбата между правителството на Френската република и правителството на Италианската република за избягване на двойното данъчно на доходите и имуществото и за предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами, подписана на 5 октомври 1989 г.,
- Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) и Livre des procédures fiscales (Данъчен процесуален закон);

- решение С-385/00 от 12 декември 2002 г. на Съда на Европейските общности (ECLI:EU:C:2002:750),
- решение С-513/04 от 14 ноември 2006 г. на Съда на Европейските общности (ECLI:EU:C:2006:713),
- решение С-194/06 от 20 май 2008 г. на Съда на Европейските общности (ECLI:EU:C:2008:289),
- решение С-436/08 и С-437/08 от 10 февруари 2011 г. на Съда на Европейския съюз (ECLI:EU:C:2011:61),
- решение С-168/11 от 28 февруари 2013 г. на Съда на Европейския съюз (ECLI:EU:C:2013:117),
- решение С-10/14, С-14/14 и С-17/14 от 17 септември 2015 г. на Съда на Европейския съюз (ECLI:EU:C:2015:608),
- решение С-602/17 от 24 октомври 2018 г. на Съда на Европейския съюз (ECLI:EU:C:2018:856),
- решение 174/18 от 14 март 2019 г. на Съда на Европейския съюз (ECLI:EU:C:2019:205),
- решение № 357189 от 7 декември 2015 г. на Conseil d'Etat (Държавен съвет), действащ като правораздавателен орган (ECLI:FR:CESSR:2015:357189.20151207),
- Code de justice administrative (Административнопроцесуален кодекс),

[...] [процесуални указания]

като има предвид, че:

1. Съгласно член 39 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс): „1. Положителният нетен данъчен финансов резултат се определя след приспадане на всички разходи (...)“ Съгласно член 209, първа алинея от същия кодекс в редакцията му, приложима към спорните данъчни години: „При спазване на разпоредбите в настоящия раздел, данъчната печалба, подлежаща на облагане с корпоративен данък, **[ориг. 4]** се определя съгласно членове 34—45 (...), като се вземат предвид само печалбите на предприятия, които извършват дейност във Франция, както и на тези, които подлежат на облагане във Франция по силата на международна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (...)“ Съгласно член 220, параграф 1 от този кодекс, в редакцията му, приложима към същите данъчни години: „а) При представяне на доказателства данъкът, удържан при източника, с който се облагат доходите от капитали, посочени в членове 108—119, член 238е и член 1678а, получени от дружеството или

друго юридическото лице, се приспада от размера на дължимия от него данък съгласно настоящата глава. Това приспадане обаче не може да надвишава частта от последния данък, съответстваща на размера на посочените доходи. б) Що се отнася до доходите от източник в чужбина, посочени в членове 120—123, приспадане се извършва само до размера на кредита, съответстващ на данъка, удържан при източника в чужбина, или на предвиденото вместо него в международните спогодби данъчно облекчение (...)

2. Член 10 от спогодбата между Франция и Италия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами, сключена на 5 октомври 1989 г., гласи: „1. Дивидентите, платени от дружество, което е местно лице на едната държава, на местно лице на другата държава, се облагат в другата държава. 2. Независимо от това тези дивиденти се облагат и в държавата, за която дружеството, което ги изплаща, е местно лице и съгласно законодателството на тази държава (...)“. Съгласно разпоредбите на член 24 от същата спогодба: „Двойното данъчно облагане се избягва по следния начин: „1. За Франция: а) Печалбите и останалите доходи с произход от Италия, които са положителна величина и подлежат на данъчно облагане в тази страна в съответствие с разпоредбите на спогодбата, се облагат и във Франция, когато са получени местно за Франция лице. Италианският данък не подлежи на приспадане при изчисляване на облагаемите доходи във Франция. Получателят обаче има право на данъчен кредит, който подлежи на приспадане от френския данък, в чиято основа са включени тези доходи. Данъчният кредит съответства: - за доходите, посочени в членове 10, 11, 12, 16 и 17 (...) — на размера на платения в Италия данък съгласно разпоредбите на тези членове. Той обаче не може да надвишава размера на френския данък върху тези доходи (...)“
  3. Член 9 от спогодбата между Франция и Обединеното кралство за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами, сключена на 22 май 1968 г., в редакцията ѝ приложима към спорните данъчни години, гласи: „1. а) Дивидентите, платени от дружество, което е местно лице за Обединеното кралство, на местно лице за Франция, се облагат с данък във Франция. б) Когато местно за Франция лице има право на данъчен кредит за такъв дивидент съгласно параграф 2 от настоящия член, данъкът може да бъде събран и в Обединеното кралство (...). 2. При спазване на разпоредбите на параграфи 3, 4 и 5 от настоящия член, местно за Франция лице, което получава дивиденти от местно за Обединеното кралство дружество, и при условие, че то е действителният им получател и дължи за тези дивиденти данък във Франция, има право на свързания с тях данъчен кредит, на който местно за Обединеното кралство физическо лице би имало право, ако получи тези дивиденти, и на приспадане на сумата, с която този данъчен кредит надвишава дължимия от него данък в Обединеното кралство (...)“
- Съгласно разпоредбите на член 24 от същата спогодба в редакцията ѝ,

приложима към спорните данъчни години: „Двойното данъчно облагане на доходите се избягва по следния начин (...) b) За Франция: (...) ii) Франция предоставя на своите местни лица, които получават доходи по членове 9 и 17 с източник в Обединеното кралство и които съгласно разпоредбите на посочените членове са платили данък в Обединеното кралство, данъчен кредит, съответстващ на размера на платения в Обединеното кралство данък. Този данъчен кредит не може да надвишава размера на френския данък върху горепосочените доходи и се приспада от данъците, посочени в член 1, параграф 1, буква b) от настоящата спогодба, в чиито данъчни основи са включени тези доходи (...)“ **[ориг. 5]**

4. Член 10 от спогодбата между Франция и Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци и данъчните измами, сключена на 16 март 1973 г., гласи: „1. Дивидентите, платени от дружество, което е местно лице на едната държава, на местно лице на другата държава, се облагат в другата държава. 2. Независимо от това тези дивиденди могат да бъдат обложени и в държавата, за която дружеството, което ги изплаща, е местно лице и съгласно законодателството на тази държава (...)“. Съгласно разпоредбите на член 24 от същата спогодба: „Приема се, че двойното данъчно облагане ще се избягва по следния начин: (...) В. - По отношение на Франция: (...) b) По отношение на доходите, посочени в членове 8, 10, 11, 16 и 17, които са обложени с нидерландски данък съгласно разпоредбите на тези членове, Франция предоставя на местните за нея лица, които получават такива доходи, данъчен кредит в размер на нидерландския данък. Този данъчен кредит, който не може да надвишава размера на данъка, събиран във Франция върху въпросните доходи, се приспада от данъците, посочени в член 2, параграф 3, буква b), в чиито данъчни основи са включени тези доходи (...)“.
5. От цитираните в точка 1 разпоредби на член 220, параграф 1, буква b) от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) следва, че приспадане от дължимия във Франция данък на данъка, удържан при източника, за посочените в тази разпоредба доходи с източник в чужбина, се извършва само до размера на данъчния кредит, съответстващ на този данък, удържан при източника и предвиден в международните данъчни спогодби. В случай че данъчна спогодба, сключена между Франция и друга държава с цел избягване на двойното данъчно облагане, предвижда, както посочените в точки 2—4 спогодби, че когато дружество, което подлежи на облагане с корпоративен данък във Франция, получава от дружество местно лице за другата държава дивиденди, от които е удържан данък при източника в тази държава, Франция има право да обложи първото дружество за тези дивиденди; все пак последното има право на данъчен кредит, който подлежи на приспадане от корпоративния данък, без обаче този данъчен кредит да надвишава размера на френския данък, съответстващ на тези доходи. Ако в данъчната спогодба не е предвидено друго, този максимален размер трябва да бъде определен в съответствие с всички разпоредби на Code général des

impôts (Общ данъчен кодекс), отнасящи се до корпоративния данък, включително тези на член 39, приложими в областта на корпоративния данък съгласно член 209, т.е. чрез приспадане от размера на разпределените дивиденди — преди каквото и да е удържане на данък при източника и освен ако специфични разпоредби не предвиждат друго — на оправданите разходи, направени само в контекста на придобиването, държането или прехвърлянето на ценните книжа, довели до получаването на дивиденди, които са пряко свързани с това получаване и нямат за последица увеличение на активите.

6. От материалите по делото, представени на Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай), е видно, че през 2004 и 2005 г. Société Générale Asset Management (SGAM) Banque сключило, от една страна, сделки за предоставяне в заем на ценни книжа, и от друга страна, сделки по структуриране на фондове. По сделките за предоставяне в заем на ценни книжа заемополучателят дал ценни книжа като обезпечение за предоставените в заем от SGAM Banque, с което то станал техен временен собственик. Член 6 (G) (i) от типов договор OSLA (Overseas Securities Lender's Agreement), подписан между SGAM Banque и съдоговорителите му, задължава SGAM Banque по принцип да им възстанови ценни книжа, еквивалентни на предоставените като обезпечение, за да могат да получат свързаните с тях дивиденди. Член 6 (G) (ii) гласи също, че ако не възстанови ценни книжа, които да позволяват на заемополучателя да получи дивиденди, SGAM Banque е длъжно да му изплати парична сума или да му предостави имущество на стойност в размер на тези дивиденди. Сделките по структуриране на фондове се състоят по-специално в управление от SGAM Banque на [ориг. 6] кошници от акции, съответстващи на профили за управление, определени от съдоговорителите му. В този контекст SGAM Banque получава дивидентите, свързани с ценните книжа, включени в кошниците от акции, които е придобило, като обаче се задължава, за изпълнение на задълженията, които е поело към своите съдоговорители, да им възстанови сума, съответстваща на размера на получените дивиденди, както и на увеличението на стойността на ценните книжа. В замяна на това съдоговорителите на SGAM Banque му плащат фиксирано възнаграждение за управлението на кошницата от акции.
7. В рамките на тези два вида сделки, що се отнася до ценните книжа на местни за Италия, Обединеното кралство и Нидерландия дружества, SGAM Banque получило дивиденди, намалени с удържания при източника данък, платен съответно в тези три държави. След счетоводна проверка на SGAM Banque данъчната администрация поставила под въпрос приспадането от размера на корпоративния данък, дължим за финансовите години, приключили през 2004 и 2005 г., на част от данъчните кредити, съответстващи на този данък при източника, който дружеството приспаднало от корпоративния данък, дължим от него във Франция. [...] [повторение на описанието на производството, посочено на страница 1]

8. *Société Générale* поддържа, че съдът допуснал грешка при прилагане на правото, като отхвърлил основанието, изведено от това, че прилагането на припомнените в точка 5 правила води до нарушение на свободата на движение на капитали, защитена от правото на Съюза. То изтъква, че сделките с ценни книжа на чуждестранни дружества, извършени от дружества, облагани с корпоративен данък във Франция, били поставени в по-неблагоприятно положение от тези с ценни книжа на френски дружества, тъй като начинът на изчисляване на максималния размер на данъчния кредит, чието предоставяне е предвидено в подписаните от Франция данъчни спогодби с цел избягване на двойното данъчно облагане на дивидентите вследствие на облагането им, от една страна, от държавата на източника на дивидентите, и от друга страна, от Франция, не позволявал достатъчно приспадане на данъка, удържан от държавата на източника, от френския корпоративен данък. В това отношение то се позовава на решения на Съда от 17 септември 2015 г., *Miljoen, X и Société Générale*, C-10/14, C-14/14 и C-17/14 и от 28 февруари 2013 г., *Beker*, C-168/11.
9. *Conseil d'Etat* (Държавен съвет) отбелязва, че припомнените в точка 5 правила имат за цел да компенсират неблагоприятното положение, което може да произтече от успоредното упражняване на данъчни правомощия, с които разполагат различните държави членки, и че за да се стигне до това компенсиране, максималният размер на приспадане се изчислява, като към дивидентите с източник в чужбина, обложени с удържан при източника данък, се прилагат общите разпоредби от *Code général des impôts* (Общ данъчен кодекс), така че при определянето на данъчната основа на френския корпоративен данък се приспадат и разходите, приспаднати от размера на тези дивиденти преди удържането на данъка при източника. Тези правила отразяват ангажимента на Франция да се откаже, евентуално изцяло, от данъчните приходи от облагането с корпоративен данък на дивидентите с източник в чужбина. *Conseil d'Etat* (Държавен съвет) отбелязва, че приспадането на по-висок данъчен кредит от този, който произтича от прилагането на тези правила, би могло да доведе не само до такъв отказ, но и до това Франция да понесе цялата или част от тежестта на данъка, с който тези дивиденти са обложени от държавата на източника им. **[ориг. 7]**
10. От практиката на Съда на Европейския съюз следва, че при липса на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, както и че запазването на това разпределяне е законосъобразна цел, призната от Съда (решение от 17 септември 2015 г., *Miljoen, X и Société Générale* C-10/14, C-14/14 и C-17/14, т. 76). По-конкретно действащото право на Съюза не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в рамките на Съюза. По конкретно, обстоятелството, че както държавата членка, източник на дивидентите, така и държавата членка, в която акционерът получател на тези дивиденти е местно лице, могат да



обложат тези дивиденди, не означава, че държавата членка по установяване е длъжна по силата на правото на Съюза да предотврати неблагоприятните последици, които могат да възникнат от упражняването на така разпределената от двете държави членки компетентност (решение на голям състав от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres, C-513/04, т. 22 и решение от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, т. 170). При все това, що се отнася до упражняването на евентуално разпределеното правомощие за данъчно облагане в рамките на двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза (решения от 12 декември 2002 г., de Groot, C-385/00, т. 94, от 28 февруари 2013 г., Beker, C-168/11, т. 34 и от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz, C-174/18, т. 25). По-конкретно, ако правото на Съюза не задължава държава членка да компенсира неблагоприятните последици от многократно облагане, което произтича единствено от паралелното упражняване на данъчни правомощия на различните държави членки, държавата членка, която е решила да предвиди подобна компенсация, трябва да упражнява това правомощие в съответствие с правото на Съюза (решение от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, т. 47). Въпреки това, при положение че целта на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане е да се избегне данъчното облагане на един и същ доход във всяка от двете договарящи страни по спогодбата, а не да се гарантира, че данъците, с които се облага данъчнозадълженото лице в едната договаряща страна, няма да са по-високи от тези, с които би било облагано в другата договаряща страна, неблагоприятно данъчно третиране, което произтича от разпределянето на данъчната компетентност между две държави членки, едната като държава на постоянно пребиваване на данъчнозадълженото лице, а другата като държава по източника на съответните доходи, и от различията между данъчните режими на тези две държави, не може да се счита за представляващо забранена дискриминация или разлика в третирането (решение от 24 октомври 2018 г., Sauvage и Lejeune, C-602/17, т. 28).

11. При липсата на практика на Съда на Европейския съюз относно свободата на преценка, с която разполагат държавите членки при приемането на механизъм за премахване на двойното данъчно облагане, приложим при разпределяне на местно за дадена държава членка дружество, на дивиденди с източник от друга държава членка, който механизъм се състои в предоставянето на това дружество на данъчен кредит до размера на съответния данък в държавата по неговото установяване, който може да се приспадне от тези дивиденди, отговорът на изтъкнатото от Société Générale основание зависи от това дали с оглед на член 56 от Договора за създаване на Европейската общност, понастоящем член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз, обстоятелството, че прилагането на припомнените в точка 5 правила с оглед компенсиране на двойното данъчно облагане на дивидентите, изплатени на дружество, облагаемо с корпоративен данък в държавата членка, в която то е местно лице, от дружество, което е местно лице в друга държава членка и което поради

упражнените от тази държава данъчни правомощия подлежи на облагане с данък при източника, може да доведе до запазване на неблагоприятното третиране на сделките с ценни книжа на чуждестранни дружества, извършени от дружества, облагаеми с корпоративен данък в [ориг. 8] първата държава, предполага, че тази държава — предвид избора да се компенсира двойното данъчно облагане — трябва да отиде по-далеч от отказа от събере данъчните приходи, които би получила от облагането с корпоративен данък на разглежданите дивиденди.

12. Този въпрос е определящ за разрешаването на спора, по който трябва да се произнесе Conseil d'Etat и поражда сериозни затруднения при тълкуването. Поради това на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз следва да бъде сезиран Съдът на Европейския съюз, а до произнасянето му производството по касационната жалба на Société Générale трябва да бъде спряно.

РЕШИ:

Член 1: Спира производството по жалбата на дружеството до произнасянето на Съда на Европейския съюз по следния въпрос: с оглед на член 56 от Договора за създаване на Европейската общност, понастоящем член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз, обстоятелството, че прилагането на припомнените в точка 5 от настоящото решение правила с оглед компенсиране на двойното данъчно облагане на дивидентите, изплатени на дружество, облагаемо с корпоративен данък в държавата членка, в която то е местно лице, от дружество, което е местно лице в друга държава членка и което поради упражнените от тази държава данъчни правомощия подлежи на облагане с данък при източника, може да доведе до запазване на неблагоприятно третиране на сделките с ценни книжа на чуждестранни дружества, извършени от дружества, облагаеми с корпоративен данък в първата държава, предполага ли, че тази държава — предвид избора да се компенсира двойното данъчно облагане — трябва да отиде по-далеч от отказа да събере данъчните приходи, които би получила от облагането с корпоративен данък на разглежданите дивиденди.

Член 2: Настоящото решение ще бъде съобщено на Société Générale, на ministre de l'action et des comptes publics (министър на публичната дейност и на публичните финанси и на секретаря на Съда на Европейския съюз.

Препис от него ще бъде изпратен на министър-председателя и на генералния секретар на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. [ориг. 9]

[...] [указания относно разискванията]

[...] 24 април 2019 г.

[...]

[...] [подписи] [...] [текст, че актът подлежи на изпълнение]

[...]

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ