

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н P. MENGOZZI

представено на 22 декември 2010 година¹

I — Въведение

1. С настоящото преюдициално запитване Conseil d'État [Държавният съвет] (Франция) сезира Съда във връзка с тълкуването на членове 43 ЕО и 56 ЕО в рамките на спор между *ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* [Министър на бюджета, държавната отчетност и държавната служба] и Асог по повод искането на последното да му бъде възстановена удържката върху доходите от капитали, която е трябвало да внесе при преразпределянето на дивиденди на своите акционери за периода 1999—2001 г.²

2. Наистина от акта за преюдициално запитване е видно, че през 1998, 1999 и 2000 г. Асог получава дивиденди, изплатени му от неговите дъщерни дружества, установени в други държави членки, и че при преразпределянето им на собствените си акционери на основание член 146, параграф 2 във връзка с член 158 bis и 223 sexies от Общия данъчен кодекс (*Code général des impôts*, наричан по-нататък „ОДК“) в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите, разглеждани в главното производство, това дружество внася удържка върху доходите от капитали,

която за 1999, 2000 и 2001 г. възлиза съответно на 323 279 053 FRF (49 283 574 EUR), 359 183 404 FRF (54 757 157 EUR) и 341 261 380 FRF (52 024 962 EUR).

3. Заплащането на тези суми като удържка върху доходите от капитали трябва да се постави в контекста на законодателната уредба относно „данъчния кредит в полза на получателите на дивиденди“, приложима към момента на настъпване на фактите, предмет на спора по главното производство, отменена след 1 януари 2005 г. с член 93 от Закон № 2003-1311³.

4. За да се избегне икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, която в момента на реализиране най-напред се облага при разпределящото дружество, а след това в момента на нейното разпределяне — при получателите ѝ, член 158 bis от ОДК в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите, предмет на спора по главното производство, предоставя на получателите на дивиденди, разпределени от *френски дружества*, данъчен кредит, който представлява вземане към държавния бюджет. Този данъчен кредит, или право на приспадане при данъчно облагане, се равнява на половината от сумите, действително изплатени от разпределящото дружество на дружеството майка.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Тъй като преюдициалното запитване предхожда влизането в сила на Договора за функционирането на Европейския съюз, позоваването по-долу е на разпоредбите от Договора за ЕО.

3 — JORF [Официален вестник на Френската република], 31 декември 2003 г., стр. 22530.

5. За да се избегне обаче загубата на данъчни постъпления, механизмът на данъчния кредит се свързва с механизма на „удръжката върху доходите от капитали“, когато печалбата, предмет на разпределяне, не е била обложена с корпоративен данък по общата ставка.

6. При тези обстоятелства член 223 *sexies* от ОДК в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите, предмет на спора по главното производство, предвижда, че разпределящото дружество е задължено да внесе удръжка върху доходите от капитали, равен на данъчния кредит, изчислен при условията, предвидени в член 158 *bis* от същия кодекс. Тази удръжка се дължи за разпределените дивиденди, даващи право на данъчен кредит, независимо от това кой получава тези дивиденди.

7. Доколкото, поради това че по силата на член 216 от ОДК дивидентите, разпределени от дъщерно дружество на неговото дружество майка със седалище във Франция, се освобождават от облагане с корпоративен данък при последното⁴, независимо откъде са те, тяхното преразпределяне от страна на дружеството майка на собствените му акционери води по принцип до изискуемост на удръжката върху доходите от капитали в съответствие с член 223 *sexies* от ОДК.

4 — Освен внасянето на пропорционална част разходи и разноски, определена в съответствие с член 216 от ОДК, без значение в главното производство, която през разглеждания в спора по главното производство период възлиза на 2,5% от общия доход от дяловете, включително данъчните кредити, до 2000 г. и на 5%, считано от 2001 г. Съвместимостта на внасянето на такава пропорционална част разходи и разноски е разглеждана от Съда в Решение от 3 април 2008 г. по дело Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, Сборник стр. I-2067).

8. Все пак, въпреки че член 146, параграф 2 от ОДК предвижда, че в такъв случай удръжката върху доходите от капитали евентуално се намалява с размера на данъчните кредити, свързани с доходи от дяловете, посочени в член 145 от ОДК, получени най-много през петте предходни приключени финансови години, както вече бе посочено в точка 4 от настоящото заключение, от данъчен кредит могат да се ползват единствено дружествата майки, които получават дивиденди, разпределени от френски дружества.

9. С други думи, както обобщава запитващата юрисдикция, член 146, параграф 2 от ОДК позволява на дружество майка, установено във Франция — когато при извършването от него преразпределяне на дивиденди, получени от френски дъщерни дружества, следва да се приложи удръжката върху доходи от капитали, — да намалява размера на тази удръжка с размера на данъчния кредит, на който има право при разпределянето на дивидентите, получени от тези дъщерни дружества. Обратно, при липсата на данъчен кредит за дивидент, изплатен от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, с който може да се намалява изискуемият размер на удръжката върху доходи от капитали, внасянето на тази удръжка при преразпределяне на този дивидент от дружеството майка на негови акционери, като се приспада от съвкупността от подлежащите на разпределяне суми, намалява в същия размер така преразпределения дивидент.

10. Като счита, че подобна разлика в третирането е несъвместима с общностното право, Accor сезира Tribunal administratif de

Versailles [Административен съд, Версай], който с решение от 21 декември 2006 г. уважава искането му. Жалбата на *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* срещу това решение е отхвърлена с решение на *Cour administrative d'appel de Versailles* [Апелативен административен съд, Версай] от 20 май 2008 г.

11. Сезиран с касационна жалба на *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* срещу това решение, *Conseil d'État* приема правното основание на посочения министър, изведено от липсата на мотиви в решението на *Cour administrative d'appel de Versailles*, и поради това отменя същото.

12. При това положение, тъй като счита, че следва да реши делото по същество с оглед на обстоятелствата по настоящия случай, *Conseil d'État* — след като отхвърля довода на *Assor* относно несъвместимостта на разглежданите законодателни разпоредби с 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 членки⁵ — приема, че са налице някои съмнения относно тълкуването на други разпоредби и принципи на правото на Съюза. Поради това *Conseil d'État* взема

5 — ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97. Тази директива е изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118). С последния акт обаче са внесени изменения след настъпването на фактите, разглеждани в главното производство, поради което те не са релевантни.

решение да спре производството и да отпрати следните преюдициални въпроси:

„1) а) Трябва ли членове 56 [ЕО] и 43 [ЕО] да се тълкуват в смисъл, че не допускат режим на данъчно облагане, целящ премахване на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, който:

— позволява на дружество майка, когато разпределя на акционерите си дивиденти, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от удържката върху доходите от дивиденти, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденти, ако същите са от установено във Франция дъщерно дружество,

— но не предлага тази възможност, ако дивидентите са с произход от установено в друга държава членка [...] дъщерно дружество, при положение че режимът в такъв случай не предоставя право на данъчен кредит, свързан с разпределянето на дивидентите от това дъщерно дружество, по съображение че режимът сам по себе си накръпява принципите на свободно движение на капитали или на свобода на установяване, що се отнася до посоченото дружество майка?

б) При отрицателен отговор [по буква а)] трябва ли тези членове да се

тълкуват в смисъл, че все пак не допускат такъв режим, при положение че би следвало да се вземе предвид и положението на акционерите, по съображение че поради плащането на удържката върху доходите от капитали размерът на получените от неговите дъщерни дружества и преразпределени от това дружество майка на неговите акционери дивиденди е различен в зависимост от мястото, на което се намират посочените дъщерни дружества — във Франция или в друга държава членка [...], поради което режимът би разколебал акционерите да инвестират в дружеството майка и поради това би засегнал набирането на капитали от това дружество и би го разколебал да предоставя капитали на дъщерни дружества, установени в държави членки, различни от Франция, или от създаването на такива дъщерни дружества в тези държави?

- 2) При положителен отговор [по буква а) или б) на първия въпрос] и при положение че членове 5б [ЕО] и 43 [ЕО] бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат описания по-горе режим на облагане с удържката върху доходите от капитали и поради това администрацията по принцип е длъжна да възстанови получените въз основа на този режим суми, доколкото са получени в нарушение на общностното право, налице ли е съгласно това право в рамките на такъв режим, който сам по себе си не се изразява в прехвърлянето на данък

върху трето лице от задължения за него субект, пречка:

- а) за това, администрацията да може да откаже възстановяването на изплатените от дружеството майка суми, поради това че такова възстановяване би довело до неговото неоснователно обогатяване,
- б) а при отрицателен отговор, за това обстоятелството, че внесената от дружеството майка сума не представлява за него счетоводна или данъчна тежест, а единствено се приспада от съвкупността от сумите, които е възможно да се преразпределят на неговите акционери, да може да се изтъкне, за да не се постанови възстановяването на тази сума на дружеството?
- 3) Предвид евентуалния отговор на [първия и втория въпрос] пречат ли общностните принципи на равностойност и ефективност възстановяването на сумите — което може да гарантира прилагането на един и същи режим на данъчно облагане спрямо дивидентите, които дават основание на дружеството майка да извърши преразпределение, независимо дали дивидентите произхождат от суми, разпределени от дъщерните му дружества, установени във Франция или в друга държава членка [...] — да зависи от условието — при евентуално спазване на разпоредбите на двустранната спогодба за обмен на информация, приложима между [Френската република] и държавата членка на установяване на дъщерното дружество — задълженият за внасянето на данъка субект да представи доказателствата, с които само той разполага и които за всеки от

спорните дивиденди са свързани по-специално с действително прилаганата данъчна ставка и с действително внесения данък във връзка с печалбите, реализирани от неговите дъщерни дружества, установени в държавите членки [...], различни от Франция, докато същевременно за установените във Франция дъщерни дружества не се изискват оправдателните документи, които са известни на администрацията?“

II — Анализ

13. Докато първият въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, е свързан със съвместимостта със свободата на установяване и със свободното движение на капитали на механизъм за данъчно облагане като току-що описания, по същество вторият и третият въпрос се отнасят до евентуалното прилагане на принципи, а именно на забрана за неоснователно обогатяване (втори въпрос) и на равностойност и ефективност (трети въпрос), които евентуално могат да възпрепятстват възстановяването изцяло или отчасти на вношената от Асог удържка върху доходите от капитали.

14. Преди разглеждането на тези въпроси според мен е полезно да се направят две бележки.

15. Най-напред следва, общо погледнато, да не се пренебрегва значението на финансовите интереси в спора по главното производство и сходните спорове, висящи пред френските административни юрисдикции, които възлизат на около 3 милиарда евро. Изглежда има връзка между тези интереси и решението на Conseil d'État да отправи до Съда настоящото преюдициално запитване, а така също те отчасти мотивират искането на посочената юрисдикция настоящото дело да се разгледа по реда на бързото производство, предвидено в член 104а, първа алинея от Процедурния правилник на Съда, отхвърлено с Определение на председателя на Съда от 19 октомври 2009 г.

16. Във връзка с този имуществен аспект ще отбележа също, че нито запитващата юрисдикция, нито френското правителство са поискали ограничаване във времето на последиците от бъдещото решение на Съда, може би както поради това че съгласно съдебната практика несвързаните с опасност от сериозни икономически затруднения финансови последици, които може да произтекат за държава членка от решение по преюдициално запитване, сами по себе си не оправдават ограничаването на действието на това решение във времето⁶, така и поради обстоятелството, че самият предмет на всички спорове, висящи пред френските административни юрисдикции, е свързан с разрешаването на случаи, които вече не са актуални, тъй

⁶ — Вж. Решение от 18 януари 2007 г. по дело Brzeziński (C-313/05, Сборник, стр. I-513, точки 58—60 и цитираната съдебна практика).

като спорният режим, както вече подчертах, е отменен от 1 януари 2005 г.⁷

17. По-нататък е важно да се отбележи, че въпросите на Conseil d'État не се отнасят до тълкуването на Директива 90/435, и по-специално на член 4 от нея, по силата на който държавата членка по установяване на дружеството майка, което притежава дял, възлизащ на най-малко 25% от капитала на дъщерно дружество, установено в друга държава членка, трябва да намали икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, разпределена от това дъщерно дружество в полза на споменатото дружество майка. За целта държавата членка по установяване на дружеството майка или се въздържа от облагане на такава печалба, или я облага, като разрешава на това дружество 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 регистрацията на дъщерното дружество, съгласно изключенията, предвидени в член 5 от посочената директива, до размера на сумата на съответния данък в държавата. Както по същество Съдът

напомня в Решение по дело Cobelfret⁸, задължението, наложено на държавата членка по установяване на дружеството майка, следователно е свързано с разпределянето на печалба в полза на последното от неговото дъщерно дружество.

18. Пред Conseil d'État, но отново и в писменото си становище пред Съда Асог защитава тезата за противоречие на удържката върху доходите от капитали с член 4 от Директива 90/435. Посочената теза по същество се основава на следното съждение: по силата членове 145 и 216 от ОДК Френската република избира да освободи от корпоративен данък дивидентите, изплащани на дружество майка от дъщерно дружество, независимо откъде идват тези дивиденти⁹. В момента на преразпределяне на акционерите на дружеството майка на дивиденти от печалба, изплатени от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, а не Франция, френското дружество майка обаче е задължено да внесе удържка върху доходите от капитали, която има за цел да замени корпоративния данък, доколкото се отнася единствено за разпределената печалба, която преди това не е била обложена с корпоративен данък по пълната ставка. Следователно според Асог удържката върху доходите от капитали представлява облагане на дивидентите, получавани от чуждестранни за Франция дъщерни дружества, което е в противоречие с член 4 от Директива 90/435.

7 — Друго съображение е може би обстоятелството, че в няколко свои решения Съдът вече е уточнил (вж. по-специално Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753) и Решение от 6 март 2007 г. по дело Meilicke и др. (C-292/04, Сборник, стр. I-1835) изискванията, произтичащи както от свободата на установяване, така и от свободното движение на капитали, във връзка с положението на физически или юридически лица, които са местни за държава членка и получават дивиденти от дружества, които са чуждестранни лица за тази държава, както и че Съдът не ограничава във времето последиците от споменатите решения: вж. по този въпрос Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе (точки 36—40 и цитираната съдебна практика). Френското правителство обаче изтъква, че посоченото по-горе течение в съдебната практика не е непременно релевантно за отговора на първия преюдициален въпрос.

8 — Решение от 12 февруари 2009 г. (C-138/07, Сборник, стр. I-731, точки 29—31).

9 — Освен по отношение на пропорционалната част разходи и разноски, спомената в бележка под линия 4.

19. Conseil d'État отхвърля тези доводи, поради това че правопораждащият юридически факт на спорната удръжка върху доходите от капитали е не изплащането на дивиденди в полза на френското дружество майка от установените в другите държави членки дъщерни дружества, а преразпределянето на така получените дивиденди от него на собствените му акционери. С други думи, удръжката върху доходите от капитали следователно няма нито за цел, нито за последица данъчното облагане на разпределената печалба и поради това не заменя корпоративния данък, а се дължи единствено при преразпределяне на дивидентите на акционерите на дружеството майка.

20. Въпреки опитите от страна на Асог в писменото му становище пред Съда да разшири обхвата на преюдициалните въпроси, отправени от Conseil d'État, така че да включат тълкуването на Директива 90/435, подкрепям тази юрисдикция, когато отхвърля довода, представен в главното производство от споменатото дружество.

21. Всъщност, както вече беше посочено, Директива 90/435 се отнася само да разпределянето на печалба между дъщерно дружество и неговото дружество майка, установени в две различни държави членки. Следователно тя не предопределя режима на данъчно облагане на преразпределените от дружеството майка на собствените му акционери доходи от дялове. В крайна сметка мотивите на запитващата юрисдикция се доближават до съображенията, изложени от Съда в посоченото по-горе Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation във връзка с „advance corporate tax“ [авансовия корпоративен данък] (АСТ), който установеното в Обединеното кралство дружество майка е задължено да внася при

преразпределянето на своите акционери на получени от установени в други държави членки¹⁰ дъщерни дружества дивиденди и за който се счита, че не попада в приложното поле на Директива 90/435.

А — По първия въпрос

22. С първия въпрос, който се поделя на две части, запитващата юрисдикция иска да установи, от една страна, дали членове 43 ЕО и 56 ЕО не допускат механизъм, съгласно който само дружество майка, което преразпределя на собствените си акционери дивиденди, получени от установени във Франция дъщерни дружества, но не и от установените в други държави членки дъщерни дружества, може да приспада данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди, от удръжката върху доходите от капитали, и от друга страна, при отрицателен отговор, дали същите тези членове все пак не допускат този механизъм поради евентуалното му разколебаващо действие по отношение на акционерите на дружеството майка, които получават дивиденди, изплащани от дъщерни дружества, установени в държави членки, различни от Франция.

23. Преди да се разгледа ограничителният характер на този механизъм, следва да се кажат няколко думи за приложимата свобода на движение.

¹⁰ — Точка 110.

1. По приложимата свобода на движение

24. Съгласно съдебната практика, когато гражданин на държава членка притежава участие в капитала на дружество, установено в друга държава членка, което му позволява да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност, приложение намират разпоредбите на Договора относно свободата на установяване, а не относно свободното движение на капитали¹¹.

25. В случая запитващата юрисдикция не предоставя информация на Съда относно размера на дяловете, които Асог притежава в капитала на дъщерните дружества, установени в държави членки, различни от Франция, поради което не би могло да се изключи наличието на дялове, които не му позволяват да упражнява безспорно влияние върху решенията на тези дружества.

26. Действително, важно е да се отбележи най-напред, че в съответствие с член 145 от ОДК спорният режим е приложим за дружествата с дялове над минималния праг от 10% от дружествения капитал на разпределящото дружество, що се отнася до периода до 31 декември 2000 г., като след 1 януари 2001 г. този праг е намален

до 5% от дружествения капитал на разпределящото дружество¹². Следователно този режим вече се прилага за притежаваните от дружества майки дялове в капитала на други дружества, чийто размер поначало изключва възможността за упражняване на безспорно влияние върху решенията на споменатите дружества.

27. Що се отнася до фактическите положения в основата на главното производство, изглежда този извод се потвърждава от информацията, съдържаща се в писменото становище на френското правителство, съгласно която някои получени от Асог дивиденди били изплатени от дружества, в които то притежавало само миноритарни дялове, които очевидно не позволявали да упражнява безспорно влияние върху техните решения.

28. Обратно, както Асог, така и френското правителство посочват и случаи, в които дружеството притежава мажоритарен дял в капитала на дъщерни дружества, установени в различни държави членки, които позволяват да се предполага, че Асог упражнява влияние върху техните решения.

29. Въпреки че за целите на разрешаването на спора по главното производство то запитващата юрисдикция следва да

11 — Вж. по-специално Решение от 13 април 2000 г. по дело Vaars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 22), Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 37), Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 31) и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 30).

12 — В съответствие с изменението на член 145 от ОДК с Постановление № 2000-912 от 18 септември 2000 г. (JORF, 21 септември 2000 г., стр. 14783).

провери дали всички тези данни отговарят на действителността¹³, изглежда, че както съответните законодателни разпоредби, така и фактическите положения в основата на главното производство биха могли да попаднат под действието както на свободата на установяване, така и на свободното движение на капитали¹⁴.

30. Считаю обаче, че при обстоятелствата на разположение на Съда по-целесъобразно е настоящото дело да се разгледа с оглед на разпоредбите на Договора, уреждащи свободното движение на капитали, като се има предвид, че при всички положения анализът на преюдициалния въпрос съгласно критериите по член 43 ЕО не би трябвало да доведе до различно разрешение.

2. Относно наличието на ограничение на свободното движение на капитали

31. В съответствие със съдебната практика представляват движения на капитали по смисъла на член 56, параграф 1 от ЕО по-специално преките инвестиции под формата на участие в предприятие чрез притежаване на акции, което позволява на акционера да участва ефективно в управлението или в контрола (инвестиции,

наречени „преки“), както и придобиването на ценни книжа на капиталовия пазар с единственото намерение да се инвестират средства, без да се влияе върху управлението и контрола на предприятието (инвестиции, наречени „в портфейл“) ¹⁵.

32. Съдът постановява също, че ограниченията върху движението на капитали между държавите членки, забранени от член 56, параграф 1 ЕО, включват националните мерки, включително данъчни, които могат да разколебаят местните за държава членка лица да инвестират капиталите си в дружества, установени в други държави членки¹⁶.

33. В главното производство, както приема самото френско правителство, е безспорно, че докато данъчният кредит, свързан с дивидентите, изплащани от френски дъщерни дружества на тяхното дружество майка, установено във Франция, може да се приспада от размера на удържката върху доходите от капитали, дължима при преразпределяне от последното на въпросните дивиденти на собствениците му акционери, дивидентите, изплащани от чуждестранни за Франция дъщерни дружества, не дават право на тяхното френско дружество майка на подобен данъчен кредит. Последното посочено дружество следователно е задължено да внася удържката върху доходите от капитали, без обаче да

13 — Напомням, както подчертах в точка 11 от настоящото заключение, че Conseil d'Etat следва да разгледа по същество спора, предмет на главното производство.

14 — По подобие напр. на констатацията, направена от Съда в Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точка 80).

15 — Вж. в този смисъл Решение от 16 март 1999 г. по дело Trummer и Mayer (C-222/97, Recueil, стр. I-1661, точка 21), Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Франция (C-483/99, Recueil, стр. I-4781, точки 36 и 37), Решение от 13 май 2003 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-98/01, Recueil, стр. I-4641, точки 39 и 40), Решение от 28 септември 2006 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-282/04 и C-283/04, Recueil, стр. I-9141, точка 19) и Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome (C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 40).

16 — Вж. по-специално Решение по дело Manninen, посочени по-горе (точка 22), както и Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе (точка 23).

се ползва от данъчен кредит, за разлика от положението при дружество майка, което получава дивиденди от френски дъщерни дружества и ги преразпределя на собствените си акционери.

34. Както признава френското правителство, този механизъм следователно води до различно третиране на дивидентите, изплащани на френски дружества майки, в зависимост от това дали са от дъщерни дружества, установени във Франция или в други държави членки.

35. Като по този начин не обсъжда съпоставимостта на положението на френско дружество майка, което получава дивиденди от френски дъщерни дружества, с това на същото дружество майка, което получава дивиденди от дъщерни дружества, установени в други държави членки¹⁷, френското правителство все пак изтъква, като до известна степен си противоречи, първо, че тази разлика в третирането не поражда ограничителен ефект по отношение на движението на капитали по смисъла на член 56 ЕО¹⁸, като след това все пак приема, че пряко разколебаващо действие е налице само когато френското дружество майка провежда политика на преразпределяне на дивидентите, получени от

дъщерни дружества, установени в другите държави членки¹⁹.

36. Независимо от току-що посоченото вътрешно противоречие в изложените от френското правителство доводи, ще напомня, че водещата му теза, тоест липсата на ограничителен ефект на спорните данъчни разпоредби, се основава на следните два довода.

37. От една страна, то поддържа, че възникването на данъчния кредит или заплащането на удръжката върху доходите от капитали произтичали от самостоятелно решение на компетентните органи на дружеството майка, което получава дивиденди от френските си дъщерни дружества, а не от закона. Позовавайки се по-специално на Решение по дело Graf²⁰, френското правителство добавя, че евентуалният негативен ефект на спорните разпоредби от националното законодателство зависел в този смисъл от толкова хипотетично решение на компетентните органи на дружеството майка, че тези разпоредби не можели да се считат за пречка за свободното движение на капитали.

38. От друга страна, това правителство твърди, че доколкото удръжката върху доходите от капитали се приспада от подлежащия на разпределяне финансов резултат на дружеството майка, тя не представлява тежест, обременяваща

17 — Това всъщност произтича от вече установената съдебна практика: вж. по-специално Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точка 62).

18 — Вж. по-специално точка 74 от писменото становище на френското правителство.

19 — Вж. точка 82 от същото становище.

20 — Решение от 27 януари 2000 г. по дело Graf (C-190/98, Recueil, стр. I-493, точки 24 и 25).

печалбата, а отчисление от подлежащия на разпределяне финансов резултат, което се поемало изцяло като разход от акционерите, които получават намален дивидент. Следователно дружеството майка оставало незасегнато от механизма. Освен това френското правителство посочва, че доколкото в съответствие с данъчните спогодби, сключени от Франция, и/или в съответствие с френската административна доктрина на акционерите, които са чуждестранни лица, може да се възстанови удържката върху доходи от капитали, ако не се ползват от данъчния кредит, единствено френските акционери на френското дружество майка биха се оказали засегнати от разликата в третирането и поради чисто вътрешния си характер това положение не попадало в приложното поле на член 56 ЕО.

39. Според мен няма основание да се отдели прекалено много внимание на първото възражение на френското правителство, което впрочем е и малко неясно. Доколкото разбирам, смисълът на възражението е, че дружествата майки (или техните органи) се ползват от свободата да вземат решение дали да преразпределят дивиденди на своите акционери, така че да задействат или не механизма на прилагане на удържката върху доходите от капитали и на данъчния кредит. В този смисъл изглежда, че според френското правителство, ако компетентните органи на френско дружество майка, което получава дивиденди от дъщерни дружества, установени в други държави членки, решат да извършат преразпределяне на акционерите на това дружество, което изцяло да отговаря на сумата на платените от дъщерното дружество на неговото дружество майка дивиденди, без следователно да се ползва данъчният кредит, тези органи

следователно трябва да се съдят само на себе си. Очевидно този довод черпи вдъхновение от заключението на обществения докладчик пред Conseil d'État, приложено към писменото становище на френското правителство и Асог²¹.

40. Все пак, освен че разликата в третирането, посочена по-горе, действително се корени в самите разпоредби на френското законодателство, въпросът не е дали, както предлага френското правителство, дружество майка или компетентните му органи са в състояние да избегнат внасянето на удържката върху доходите от капитали, като не преразпределят дивидентите, изплатени на дружеството майка от неговите дъщерни дружества, установени в държави членки, различни от Франция, или да намалят размера на дивидентите, които са предмет на преразпределяне на акционерите на това дружество майка, в крайна сметка с цел да заобиколят или да се приспособят към препятствието, което спорният режим на данъчно облагане представлява.

41. Напротив, въпросът е дали дружество майка в положението на Асог може да се ползва от свободното движение на

21 — Според обществения докладчик (стр. 14 от неговото заключение) „дружеството [...] следователно може да се съди само на себе си, ако не е намалило размера на разпределените суми. С други думи, не законът създава тежестта, чието възстановяване е поискано от дружеството майка, а политиката му на разпределяне на дивидентите“. Това становище обаче не е изложено в контекста на наличие на пречка за движението на капитали, а във връзка с възстановяването на платената от Асог удържка върху доходите от капитали.

капитали, изисквайки третиране, равносечно с това, което е запазено от националното законодателство за френско дружество майка, което след получаването на дивидентите от френски дъщерни дружества изцяло ги преразпределя на своите акционери.

42. Трудно ми е освен това да си представя по какъв начин в рамките на капиталово дружество решението за (пре) разпределяне на дивиденти в полза на акционерите на това дружество може, както твърди френското правителство, да бъде хипотетично или несигурно по естеството си в смисъла на Решение по дело Graf, посочено по-горе. Както Асог посочва в съдебното заседание, трудно може да се приеме, че акционерите биха инвестирали в дружество, което планира да разпределя дивиденти съвсем епизодично, особено когато това дружество се котира на финансовите пазари и развива политика на разпределяне, която е част от системата за финансова отчетност.

43. Във връзка с втория довод, изложен от френското правителство, държа да отбележа, че изглежда той е в основата на двете части на първия преюдициален въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, в зависимост от това дали е засегнато дружеството майка (първа част на този въпрос), или акционерите на това дружество (втора, алтернативна част на въпроса).

44. В основни линии съображенията за тези две части произтичат от националното процесуално право, доколкото спорът по главното производство е между френските органи и Асог, а не между тях и акционерите му.

45. Все пак тези две части изглеждат са без значение с оглед на тълкуването на член 56 ЕО, чието приложно поле обхваща националните мерки, които разколебават извършването на трансгранични инвестиции, без да е необходимо да се установява дали разколебаващото действие в по-голяма степен засяга самото дружество, компетентните му органи или, в по-общ план, неговите акционери. Всъщност, да се приеме разграничението, към което приканват запитващата юрисдикция и френското правителство, според мен би означавало прилагането на член 56 ЕО да се постави в зависимост от вътрешното право на държавите членки и правилата за организация на дружествата, установени на тяхна територия.

46. Освен това практиката на Съда показва, че една и съща национална мярка може едновременно да разколебава местните за държава членка лица (включително дружества) да инвестират капиталите си в други държави членки и да поражда ограничителен ефект за местните за тези други държави членки лица, доколкото представлява препятствие за набирането на капитали в първата държава членка²².

22 — Вж. по-специално Решение по дело Manninen, посочено по-горе (точка 22), и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точки 64 и 166).

Следователно не виждам пречка за целите на квалифицирането на национална мярка по член 56, параграф 1 ЕО същата да поражда и разколебавашо действие по отношение на дружеството и/или неговите акционери. Освен това наличието на подобно *разколебавашо действие* по отношение на трансграничното движение на капитали по дефиниция не зависи, включително в областта на данъчното облагане, от аритметичното доказване на имуществените последици, които заинтересуваните лица понасят.

47. При всички положения считам, че Съдът може да не отговаря на втората част на преюдициалния въпрос предвид разколебавашия характер на спорния механизъм по отношение на дружеството майка Асог, което впрочем — както вече посочих — френското правителство приема в точка 82 от писменото си становище.

48. Всъщност, тъй като не може да се ползва от неутрализирането на удържката върху доходите от капитали с изплащането на данъчния кредит — за разлика от дружество майка, което е преразпределило на своите акционери всички изплатени от френските си дъщерни дружества дивиденди, — за да извърши преразпределяне на всички дивиденди на своите акционери, дружество майка в положението на Асог трябва да използва част от паричните си резерви, равняваща се на сумата, която трябва да внесе като удържка върху доходите от капитали. Френските дружества майки, които са инвестирали капиталите си във френски дъщерни дружества, следователно се ползват с предимство от гледна точка на паричните наличности в сравнение с дружествата майки, които са инвестирали капиталите си в дъщерни

дружества със седалище в други държави членки²³.

49. В допълнение — и по този въпрос изцяло споделям изводите на обществения докладчик пред Conseil d'État — удържката върху доходите от капитали, с която се облагат дивидентите, преразпределени на акционерите на дружеството майка, задължено за внасянето ѝ, води до намаляване на масата на подлежащи на разпределяне дивиденди, като тя не е една и съща в зависимост от това дали дъщерното дружество на дружеството майка е установено във Франция или в друга държава членка. Това положение обаче може по всяка вероятност да засегне стойността на ценните книги на дружеството майка, при положение че разпределените дивиденди са по-малки. Ето защо политиката на разпределяне на това дружество може да се окаже по-слабо привлекателна за действителните или потенциални акционери, поради което достъпът на това дружество до пазара на капитали може по тази причина да бъде засегнат.

50. Следователно спорният режим на данъчно облагане е напълно способен да разколебае дружествата, установени във Франция, да правят инвестиции в портфейл в дружества със седалище в други държави членки.

51. При тези условия считам, че спорният механизъм за данъчно облагане представлява ограничение по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО.

23 — Вж. по аналогия Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точка 84 и цитираната съдебна практика).

52. Тъй като нито запитващата юрисдикция, нито френското правителство се позовават на съображенията, изложени в член 58 ЕО, или на императивните съображения от обществен интерес, които могат да обосноват подобно ограничение, предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори по следния начин: член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска режим на данъчно облагане, по силата на който дружество майка, установено в държава членка, което получава дивиденди, изплатени от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, не може да приспада от удържката върху доходите от капитали, за чието внасяне е задължено при преразпределянето на споменатите дивиденди на собствените си акционери, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди, за разлика от намиращо се в съпоставимо положение дружество майка, установено в първата държава членка, което получава дивиденди, изплатени от дъщерно дружество, също установено в тази държава членка.

Б — По втория въпрос

53. С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали, в случай че данъчната администрация по принцип бъде задължена да възстанови сумите, внесени от дружеството майка в нарушение на правото на Съюза, е възможно тя да откаже възстановяването им или поради това че възстановяването би довело до неоснователното обогатяване на това дружество, въпреки че спорният режим не се изразява в прехвърлянето на данък върху трето лице от субекта,

задължен за внасянето му, или — при отрицателен отговор — поради това че внесените суми не биха съставлявали счетоводна или данъчна тежест за дружеството майка, а биха били приспаднати от масата на подлежащите на разпределяне на неговите акционери дивиденди.

54. Предвид предложения отговор на първия въпрос е важно да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика по принцип частноправните субекти имат правото да им бъдат възстановени данъци, събрани в държава членка в нарушение на правилата на правото на Съюза. Всъщност това право е последицата и допълнението към правата, предоставени на частноправните субекти от посочените разпоредби, както те са били тълкувани от Съда. От това следва, че съответната държава членка по принцип е задължена да възстанови платените в нарушение на правото на Съюза данъци²⁴.

55. Съгласно посочената съдебна практика от това задължение за възстановяване има само едно изключение, а именно когато националните органи установят, че тежестта на данъка изцяло или отчасти е понесена от лице, различно от данъчнозадълженото лице, и че пълното или частично възстановяване на данъка би довело до неоснователното обогатяване

24 — Вж. по-специално Решение от 2 октомври 2003 г. по дело Weber's Wine World и др. (С-147/01, Recueil, стр. I-11365, точка 93 и цитираната съдебна практика) и Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точка 202).

на последното²⁵. Подобно положение по-специално може да възникне в областта на непрякото данъчно облагане, когато данъчнозадължено лице прехвърли изцяло или отчасти върху крайния потребител недължимо внесения данък върху добавената стойност.

56. Съдът постановява също, че дори когато е установено, че тежестта на събрания без основание от националните органи данък е била изцяло или частично прехвърлена върху трети лица, възстановяването му на оператора невинаги води до неговото неоснователно обогатяване²⁶. Всъщност дори в този случай данъчнозадълженото лице може да е претърпяло увреждане поради внасянето на данъка в нарушение на правото на Съюза, например поради намаления обем продажби или ако общият размер на данъка не е напълно включен в неговите продажни цени²⁷.

57. Във връзка с доказването на евентуално неоснователно обогатяване на задължения за внасянето субект, предизвикано от прехвърлянето на внесения данък върху

трето лице, Съдът постановява, че доказателствата трябва да се преценят свободно от националния съд²⁸ предвид на всички релевантни обстоятелства²⁹, като приложимите процесуални правила при липсата на правна уредба на Съюза се определят от вътрешния правен ред на всяка държава членка при спазване на принципите на равностойност и ефективност³⁰.

58. Последният принцип, уточнява също Съдът, не допуска никакви правила за доказване, които правят практически невъзможно или прекомерно трудно възстановяването на данъци, събрани в нарушение на това право. Такива по-специално са презумпциите или правилата за доказване, които имат за цел да възложат на данъчнозадълженото лице тежестта да установи, че недължимо платените данъци не са били прехвърлени върху други лица, или особените ограничения относно вида на доказателствата, които да се приведат³¹. В този смисъл дори в случай, когато става въпрос за възстановяването на непреки данъци, които по закон трябва да се прехвърлят върху трети лица, Съдът отхвърля тезата, че е налице презумпция за настъпването на това прехвърляне и че данъчнозадълженото лице трябва да установи противното чрез доказване на отрицателен факт³².

25 — Вж. в този смисъл Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 94). В този контекст понятието за неоснователно обогатяване, изглежда, повече се доближава до понятието за недължимо платено, което в някои държави членки се счита за частен случай на неоснователното обогатяване.

26 — Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 98 и цитираната съдебна практика).

27 — Вж. в този смисъл Решение от 14 януари 1997 г. по дело Comateb и др. (C-192/95-C-218/95, Recueil, стр. I-165, точки 29, 31 и 32) и Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 99).

28 — Вж. Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 96).

29 — Вж. Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer (C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 41) и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Stedeco (C-566/07, Сборник, стр. I-5295, точка 49).

30 — Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 103).

31 — Вж. Решение от 9 ноември 1983 г. по дело San Giorgio (199/82, Recueil, стр. 3595, точка 14) и Решение от 21 септември 2000 г. по дело Michailidis (C-441/98 и C-442/98, Recueil, стр. I-7145, точка 36).

32 — Решение по дело Comateb и др., посочено по-горе (точка 25).

59. При тези условия, както представителите писмени становища по настоящото дело страни приемат, данъчните органи, които искат да откажат възстановяването на данъците, недължимо платени от данъчнозадължено лице в нарушение на правото на Съюза, следва да докажат, че такова възстановяване би обогатило неоснователно посоченото данъчнозадължено лице³³, като националният съд трябва да прецени основателността на тези твърдения, а именно наличието и степента на неоснователното обогатяване, чрез икономически анализ, който да отчита всички релевантни обстоятелства³⁴.

60. Според мен въз основа на така припомнената съдебна практика вече е възможно отчасти да се отговори на втората част от тук разглеждания въпрос. Всъщност, като е избрала да формулира тази част алтернативно и при условията на евентуалност спрямо първата част, свързана с изключението за неоснователното обогатяване, запитващата юрисдикция изглежда иска да премахне ограниченията на правото на възстановяване на данъци, платени в нарушение на правото на Съюза. Както бе току-що посочено обаче, правото на Съюза търпи само едно изключение от възстановяването на данъци, платени в нарушение на това право, а именно

изключението, свързано с неоснователното обогатяване.

61. Все пак би могло да се възприеме разумно тълкуване на втората част на въпроса в контекста на проблематиката, свързана с неоснователното обогатяване. Действително, като отбелязва, че внесените суми не представляват счетоводна или данъчна тежест за дружеството майка, а се приспадат от масата на подлежащите на разпределяне на неговите акционери дивиденди, запитващата юрисдикция в крайна сметка подчертава обстоятелството, че не дружеството майка понася реалната тежест от внасянето на удържката върху доходите от капитали и поради това че ако му се възстановяват сумите, платени като такава удържка, би се стигнало до неоснователното му обогатяване.

62. Ето защо според мен е възможно двете части на въпроса да се разгледат заедно.

63. Важно е да се напомни, че в главното производство запитващата юрисдикция се основава и на предпоставката, че спорният режим не се изразява в прехвърлянето на данък върху трето лице от задължения за внасянето му субект и следователно не попада в „класическата“ хипотеза на неоснователното обогатяване, произтичаща от практиката на Съда, припомнена по-горе. Възможно е тази предпоставка да изглежда изненадваща и би могла на пръв поглед да обоснове отхвърлянето на самото наличие на неоснователно обогатяване с оглед на споменатата съдебна практика.

33 — Впрочем френското правителство уточнява, че възлагането по този начин на тежестта на доказване на данъчните органи произтича и от практиката на Conseil d'État и на френския Cour de cassation [Касационен съд] във връзка със случаи, уредени единствено от националното право. Следователно в съответствие с принципите на равно третиране и равностойност подобно правило би трябвало да се прилага и относно споровете, в които френската данъчна администрация отказва да възстанови данъци, платени в нарушение на правото на Съюза.

34 — Вж. Решение по дело Weber's Wine World и др., посочено по-горе (точка 100), и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точка 43).

64. Следва все пак този до известна степен опростен прочит на отправения въпрос да не бъде възприеман. Предпоставката, на която се основава въпросът, изглежда се обяснява с правната квалификация на удръжката върху доходите от капитали във френското административно право. Всъщност Conseil d'État постановява, че удръжката върху доходите от капитали не представлява подлежаща на приспадане от нетната печалба на дружеството тежест, тъй като е въведена, за да се избегне неполагашо се данъчно предимство, от което да се ползват дружествата, поради това че при условията, даващи право на данъчен кредит, разпределят печалба, която не е била обложена с корпоративен данък при обща ставка³⁵. При това положение, като се приспада единствено от масата на подлежащите на разпределяне доходи, удръжката върху доходите от капитали не би засегнала разпределящото дружество майка, а би се отчислила от имуществото на акционерите. От тази гледна точка, която впрочем застъпва и френското правителство, въпросът дали удръжката върху доходите от капитали е прехвърлена върху трети лица в приложение на възприетия в практиката на Съда критерий, би се оказал напълно лишен от значение, тъй като внасянето на удръжката върху доходите от капитали би засегнало пряко имуществото на акционерите на дружеството майка.

65. Предвид контекста, в който се разполага, във връзка с повдигнатия от заявителя юрисдикция въпрос следва да се направят следните бележки.

66. В общ план според мен няма пречка по принцип държавата членка да има възможност да не допуска възстановяването на суми, внесени в нарушение на правото на Съюза, които при евентуално възстановяване биха довели до неоснователното обогатяване на икономически оператор или на данъчнозадължено лице, дори извън хипотезите (по същество — възстановяването на вносни мита или на непреки данъци), разгледани до момента от Съда. Според мен това би се наблюдавало, в случай че самото лице не е понесло изцяло икономическата тежест на сумите, които е трябвало да внесе. В съответствие със съдебната практика националните юрисдикции би трябвало да проверяват дали с оглед на обстоятелствата по конкретните случаи е налице подобна хипотеза.

67. В този смисъл и във връзка със спора по главното производство не мисля, че от пръв поглед може да се изключи, както се опитват да направят Асоко и Европейската комисия, самото наличие на евентуално неоснователно обогатяване на дружеството майка вследствие възстановяването на сумите, внесени в нарушение на член 56 ЕО, единствено поради това че от правна гледна точка то е субектът, задължен да внесе удръжката върху доходите от капитали. Действително, както подчертах, в практиката на Съда се отдава предимство по-скоро на икономическия, отколкото на чисто правния подход относно евентуалното неоснователно обогатяване поради възстановяването на внесени без основание от икономически оператор суми.

³⁵ — Решение на Conseil d'État от 30 юни 2004 г. по дело Sté Freudenberg.

68. Доводът на френското правителство, който е общ по естеството си, според който възстановяването на дружеството майка на сума, равностойна на внесената удържка върху доходите от капитали, би обогатила дружеството в ущърб на неговите акционери, обаче според мен не е убедителен.

69. Наистина, възстановяването на тази сума, оставена на дружеството, в действителност би представлявало отложена във времето печалба за акционерите, която може да увеличи имуществената стойност на участието им в капитала на това дружество, и в никакъв случай настъпващо за тях обедняване.

70. Напълно вероятно е впрочем, както посочва общественият докладчик пред Conseil d'État и както твърди Асог пред Съда, внасянето на удържката върху доходите от капитали от дружеството майка в крайна сметка да не е засегнало разпределянето на дивидентите в полза на акционерите, тъй като споменатото дружество изцяло е поело тежестта на тази удържка, черпейки от резервите си, за да не нарушава политиката си на разпределяне и да не влошава курса на акциите си на борсовия пазар.

71. Както обаче подчертава френското правителство в заседанието пред Съда, при чисто вътрешно положение самото дружество майка, което поради различни причини е внесло неправилно определена по-голяма сума като удържка върху

доходите от капитали, получава възстановяване на надвнесената сума от страна на френските данъчни органи, когато това не е засегнало преразпределянето на дивидентите на неговите акционери. При това положение прилагането на принципа на равностойност според мен би изисквало на дружеството майка, което е внесло без основание определена сума като удържка върху доходите от капитали, без тя да е засегнала масата на подлежащите на разпределяне на собствените му акционери дивиденти, по-специално поради волята на тези акционери да поддържат привлекателна политиката на дружеството за разпределяне на дивиденти, да бъде възстановена посочената сума.

72. В току-що описания случай обаче възстановяването на удържката върху доходите от капитали в рамките на производство за възстановяване, каквото е образувано по искане на Асог пред френските административни юрисдикции, изглежда се оказва в разрез с практиката на Съда.

73. Всъщност е важно да се отбележи, че в Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, без изрично да се основава на теорията за неоснователното обогатяване, Съдът изключва възможността финансовите загуби, понесени от дружества, които са били принудени да увеличат размера на дивидентите си, за да компенсират загубата на данъчен кредит от страна на своите акционери, да бъдат възстановени на основание правото на Съюза в производство, в което е поискано такова възстановяване.

74. В този смисъл Съдът отхвърля твърдението на дружествата — ищци в главното

производство, което се оспорва от британските данъчни органи, че в рамките на съответно производство за възстановяване имали право да поискат обезщетение за вредите, които тези местни дружества са претърпели, поради това че им се е наложило да увеличават размера на своите дивиденди, за да компенсират загубата на данъчен кредит от страна на акционерите си.

понесена поради нарушение на правото на Съюза, за което отговорност може да носи съответната държава членка³⁷, тоест вреда, която евентуално може да се установи и поправи в рамките на иск за ангажиране на отговорност, предявен срещу нея.

75. Според Съда тази вреда не може да се поправя на основание правото на Съюза в рамките на производство по искане за възстановяване на събран без основание данък или на суми, платени на съответната държава членка или удържани от нея в пряка връзка с този данък. Всъщност „подобни случаи [...] на увеличаване на сумата на дивидентите се основават на решения, взети от тези дружества, и не съставляват за тях *неизбежна последица* от отказа на Обединеното кралство да осигури на споменатите акционери третиране, равностойно на това, от което се ползват акционерите — получатели на разпределени дивиденди с произход в страната“³⁶.

76. С оглед осигуряване упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, и предвид отправените до Съда въпроси той все пак приканва националната юрисдикция да определи дали за съответните дружества случаите на увеличаване на размера на разглежданите дивиденди представляват финансова загуба,

77. Ако посоченото разрешение трябва да се пренесе към настоящото дело и в зависимост от политиката на преразпределяне на Асог, спомената в точка 70 от настоящото заключение, то посоченото дружество не би могло да изисква в рамките на производство за възстановяване на удържката върху доходите от капитали пред запитващата юрисдикция обезщетение за евентуалните загуби, които твърди, че е претърпяло поради решението на събранията на своите акционери да се преразпределят изцяло дивидентите от дъщерни дружества на Асог, които не са регистрирани във Франция, и следователно да не се приспада удържката върху доходите от капитали от разпределените на акционерите дивиденди. Всъщност тези загуби не биха били неизбежна последица от отказа на Френската република да изплати данъчния кредит при условия, сходни с тези на френско дружество майка, което получава дивиденди от френски дъщерни дружества. При тези обстоятелства би останала възможността да му се признае правото да предяви иск за отговорност на държавата за нарушение на правото на Съюза при спазване на условията за ангажиране на

36 — Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе (точка 207) (курсивът е мой).

37 — Вж. бележка под линия 36 (точка 208).

тази отговорност, както и на принципите на равностойност и ефективност.

78. Обратно, според мен пряка последица от прилагането на спорния режим на данъчно облагане е френското дружество майка, каквото е Асдор, да бъде задължено да приспадне удържката върху доходите от капитали от дивидентите, преразпределени на неговите собствени акционери, което неизбежно води до намаляване на техния размер.

79. В тази хипотеза най-вече акционерите понасят финансова загуба, изразяваща се в изплащането на по-малък дивидент. Все пак е възможно и дружеството майка да претърпи имуществена вреда, която се материализира в по-ниския курс на неговите акции поради политика на разпределяне, за която пазарът може да приеме, че е по-слабо привлекателна.

80. При тези обстоятелства би ли трябвало мярката за възстановяване на дружеството майка на удържката върху доходите от капитали да се ограничи до собствените му загуби или би трябвало да включи загубите, засегнали акционерите поради преразпределянето на по-малък дивидент?

81. Склонен съм да се спра на втората алтернатива.

82. Действително, от една страна, както вече споменах, принципното възстановяване на тази сума на дружеството майка според мен изобщо не води до обедняване на неговите акционери, тъй като натрупаната в дружеството майка стойност е от полза за тях.

83. От друга страна, да се ограничи обхватът на възстановяването до загубите на самото дружество майка от процесуална гледна точка би означавало увредените акционери да имат възможност да предявят иск за възстановяване на удържката върху доходите от капитали пред компетентните френски юрисдикции. Както обаче изтъква общественият докладчик пред Conseil d'État, без тази констатация да се опровергава от френското правителство, по силата на френското национално право акционер, който се намира в това положение, не разполага с никаква лична активна процесуална легитимация, основаваща се на данъчното право, която да му дава възможност да си възстанови споменатата удържка, а би могъл най-много да предяви иск за отговорност срещу държавата.

84. Действително, в становището си пред Съда френското правителство отбелязва по същество, че този принцип се смекчава от възможността съгласно спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Френската република, акционерът във френско дружество майка, който е чуждестранно лице, да се ползва от възстановяване на удържката върху доходите от капитали, когато в момента на разпределяне на дивидентите в полза на

това дружество не е предоставен никакъв данъчен кредит³⁸.

без да е задължена да я възстанови на задължения за внасянето ѝ субект.

85. Въпреки че както приема и Комисията, упражняването на тази възможност от евентуалните акционери на дружество майка като Асог, които са чуждестранни лица, би трябвало да се вземе под внимание от запитващата юрисдикция при определяне на действителния размер на удържката върху доходите от капитали, която трябва да се възстанови на дружеството майка, то все пак не може да обоснове категоричния отказ да се възстанови полученото без основание от държавата, което на практика може да се възстанови само на дружеството майка, внесло удържката, наложена в нарушение на правото на Съюза.

86. Да се приеме нещо различно би довело до две последици, които според мен не биха могли да се приемат с оглед на правото на Съюза. От една страна, предявяването на иск за възстановяване на удържката, наложена в нарушение на правото на Съюза, би станало практически невъзможно. От друга страна, тезата, защитавана по същество от френското правителство, би се свела до допускане на неоснователното обогатяване на държавата, която е получила сума, равностойна на недължимо платената удържка върху доходите от капитали,

87. В обобщение считам, че на втория въпрос следва да се отговори в смисъл, че държава членка може да не допуска възстановяване на данък, събиран в нарушение на правото на Съюза, за цялата икономическа тежест, която самият субект, задължен за внасянето му, не е понесъл, с което същият би се обогатил неоснователно. Подобно обогатяване би могло да възникне, ако държавата членка трябва да възстанови разходите, понесени от задължения за внасяне субект, които не са неизбежна последица от отказа на държавата членка да осигури спазването на разпоредбите на Договора за ЕО. В главното производство, с оглед на всички обстоятелства, които са ѝ известни, запитващата юрисдикция трябва да провери, в зависимост от политиката на разпределяне на дивидентите в полза на неговите акционери, установена от съответното дружество майка, каквото е ответникът по главното производство, дали внасянето на спорната удържка върху доходите от капитали е било приспаданото, изцяло или отчасти, от преразпределените на посочените акционери дивиденти, поради което дружеството майка евентуално е могло да претърпи загуби, които са неизбежна последица от отказа на държавата членка да му осигури необходимото равно третиране. В този случай размерът, в който спорната удържка се възстановява на дружеството майка, ще трябва да се установи в зависимост от икономическата тежест, понесена от него, въз основа на всички релевантни обстоятелства, известни на запитващата юрисдикция.

38 — Този въпрос е в основата на дело Kerckhaert и Morres, по което е постановено Решение от 14 ноември 2006 г., (С-513/04, Recueil, стр. I-10967). Премахването на данъчния кредит от 1 януари 2005 г. и в резултат от това — на възстановяването му на акционерите, чуждестранни лица, от своя страна е в основата на дело Damseaux, по което е постановено Решение от 16 юли 2009 г., (С-128/08, Сборник, стр. I-6823). Същевременно отправеният въпрос засяга единствено задълженията на държавата членка, за която акционерите са местни лица (в случая Кралство Белгия).

В — По третия въпрос

88. Пристъпвам към разглеждането на третия въпрос, отправен от запитващата юрисдикция, който предизвиква най-оживена дискусия между заинтересуваните страни и чийто отговор ще бъде полезен единствено ако запитващият съд изключи дори частично, с оглед на указанията, предоставени му от Съда, неоснователното обогатяване на дружеството майка.

89. С този въпрос Conseil d'État иска да се установи дали предвид отговорите, дадени на първите два въпроса, принципите на равностойност и ефективност препятстват поставянето в зависимост на възстановяването на внесените без основание суми от дружеството майка — при евентуално спазване на разпоредбите на спогодбите в областта на обмена на информация — от условието това дружество да представи доказателства за всеки дивидент, изплатен от неговите дъщерни дружества, които не са установени във Франция, за действително приложената ставка на облагане и за действително внесения данък във връзка с печалбата, реализирана от тези дъщерни дружества, докато същевременно за установените във Франция дъщерни дружества не се изискват оправдателните документи, които са известни на администрацията.

90. Както основателно изтъква Комисията в своето писмено становище, този въпрос

се поставя единствено ако запитващата юрисдикция избере, за да възстанови равното третиране, не да възстанови удържката върху доходите от капитали — което в известен смисъл би освободило дружеството майка от тази удържка, без да се налага то преди това да се е ползвало от данъчен кредит, — а да признае ползването на данъчен кредит (след като дружеството майка внесе удържката върху доходите от капитали), какъвто би бил предоставен в рамките на чисто вътрешно положение. Всъщност, както посочва Комисията в своето становище относно точки 50—52 от Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, в тази втора хипотеза дружеството майка би трябвало да получи данъчен кредит, който да отразява ставката на данъка, внесен от дъщерното дружество в държавата членка по неговото установяване³⁹.

39 — По делото *Test Claimants in the FII Group*, посочено по-горе, се поставя въпросът дали правото на Съюза не допуска държава членка да освобождава дивидентите, изплатени от местно дружество на друго местно дружество майка, като едновременно с това не допуска, прилагайки система на приспадане, последователното данъчно облагане на споменатите дивиденти, когато са изплатени от чуждестранно дружество на местно дружество майка. Съдът потвърждава съвместимостта на прилагането на система на приспадане при тези обстоятелства, когато, първо, във въпросната държава членка дивидентите с чуждестранен произход не се облагат по ставка, по-висока от прилаганата за дивиденти с произход в страната; второ, последователното облагане на дивидентите с чуждестранен произход, се избягва, като внесените от разпределящото чуждестранно дружество данък се приспада от приложимия към местното дружество получател данък до размера на последния. Поради това, посочва Съдът в точки 51 и 52 от това решение, когато печалбата, въз основа на която са разпределени дивидентите с чуждестранен произход, се облага в държавата членка на разпределящото дружество с данък, по-нисък от събирания от държавата членка на получаващото дружество, последната трябва да предостави данъчен кредит, който общо съответства на данъка, внесен от разпределящото дружество в държавата членка, за която е местно лице. Обратно, когато тази печалба се облага с данък, по-висок от събирания в държавата членка на дружеството получател, последната предоставя данъчен кредит само до размера на корпоративния данък, дължим от дружеството получател. Тази държава следователно не е задължена да възстановява частта, която надвишава разликата между двата данъка.

91. Въпреки че запитващата юрисдикция трябва да избере начина, даващ възможност да се възстанови равното третиране между чисто вътрешното положение и това, в което е поставено дружество майка като Асог, този избор трябва да бъде упражнен и приложен при спазване на принципите на равностойност и ефективност.

92. В това отношение Асог е на мнение, от една страна, че френските данъчни органи не биха могли да поставят възстановяването на удържката върху доходите от капитали в зависимост от представянето на доказателство от страна на дружеството майка за ставката и размера на данъка, внесен действително от чуждестранните дъщерни дружества върху печалбите, въз основа на които е изплатен всеки разпределен дивидент, докато същото условие не се налага при чисто вътрешните положения. От друга страна, Асог поддържа, че би било в разрез с принципа на ефективност да се изисква от него да представи такова доказателство не само за своите дъщерни дружества, но и за всички дъщерни дружества на своите дъщерни дружества, установени в останалите държави членки, още повече когато подобно изискване се отправя повече от десет години след настъпване на фактите, следователно след изтичането на законоустановените задължения за съхраняване на административни документи във Франция. Освен това Асог изтъква значението на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта

между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане⁴⁰.

93. Френското правителство и правителството на Обединеното кралство са на противоположно мнение. Те напомнят, че целта на спорния режим на данъчно облагане е да се намали икономическото двойно данъчно облагане и че при това положение френските данъчни органи имат право да поискат оправдателни документи, за да проверят дали чуждестранните дъщерни дружества действително са внесли в държавата членка по установяването си данъка върху печалбата, от която са разпределени дивидентите на дружеството майка. В това отношение френското правителство подчертава обстоятелството, че вътрешното право е в съответствие с принципите на равностойност и ефективност. То напомня по-специално, че данъчната ставка при чисто вътрешно положение също е ставката, по която дъщерните дружества действително заплащат данък върху печалбата, от която са разпределени дивидентите в полза на тяхното дружество майка, и че вътрешното право отчита само разпределенията, извършени от преките дъщерни дружества на френските дружества майки. Тъй като поисканата информация е известна само на данъчнозадълженото лице, според френското правителство и правителството на Обединеното кралство изобщо не било прекалено да се изисква дружеството майка да представи първоначални точни данни относно данъчното облагане и естеството на разпределенията и съответните дъщерни дружества, като впоследствие данъчната администрация може евентуално да се възползва от административното подпомагане от страна на органите на държавата членка

40 — ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21.

по установяване на дъщерните дружества в рамките на разпоредбите на Директива 77/799 или на двустранните данъчни спогодби. При всички положения френското правителство счита, че ако Съдът приеме, че възлагането на тежестта на доказване на дружеството майка води до нарушаване на принципите на равностойност и/или на ефективност, това нарушение е обосновано поради необходимостта от борба с избягването на данъци.

94. От своя страна, в доводите си Комисията застъпва междинна позиция. По същество тя счита, че по принцип правото на Съюза допуска в рамките на възстановяването на удържка като тази по главното производство държавата членка да изисква да вземе под внимание внесените данъци от дъщерното дружество в държавата членка по неговото установяване. В настоящия случай обаче тя е на мнение, че след като на дружествата майки се гарантира данъчен кредит в зависимост от законоустановената (обща) ставка на данъчно облагане, без да се вземат под внимание ставката, приложена действително към печалбата, предмет на разпределението, извършено от френските дъщерни дружества, нито доказателствата за действително внесения от тези дружества данък, принципът на равностойност изисквал прилагането на същото третиране при трансгранично положение.

95. Тези противоположни позиции отчасти се обясняват с различното тълкуване на вътрешното право.

96. Всъщност заинтересуваните страни обсъждат, на първо място, изискванията на вътрешното право относно ставката на корпоративния данък, приложима за печалбата, от която френските дъщерни дружества разпределят дивидентите, чието

внесяне се изисква да се докаже от дружествата майки, които получават дивидентите от споменатите дъщерни дружества, като според Асог и Комисията се изисква единствено доказателство за прилагането на общата ставка, докато френското правителство обяснява надълго, че се касае за действително прилаганата ставка.

97. На второ място, в отговор на критиката от страна на Асог по повод прекомерните доказателства във връзка с данъчното облагане на непреките дъщерни дружества на дружествата от обединението Асог, които френските данъчни органи изисквали, в съдебното заседание френското правителство подчертава, че при изчисляване на данъчния кредит вътрешното право взема под внимание единствено дивидентите, разпределени от прякото дъщерно дружество на дружеството майка, а не от непреките дъщерни дружества на това дружество. В приложение на принципа на равностойност това правителство приема, че при трансгранично положение нямало как да бъде другояче, тъй като в противен случай би се стигнало до обратна дискриминация.

98. Съдът не следва да разрешава нито въпроса дали при чисто вътрешно положение националното право изисква доказването на общата или действително заплатената от дъщерните дружества ставка на данъка върху печалбата, от която са разпределени дивидентите в полза на тяхното дружество майка, нито дали за целта според това право се вземат под внимание отношенията само между посоченото дружество и неговото пряко дъщерно дружество, а не и между него и всички по-далечни дъщерни дружества от обединението. Всъщност тези аспекти трябва да бъдат проверени от запитващата юрисдикция.

99. Ето защо следва да се разсъждава въз основа на хипотези.

100. Първата е хипотезата, която застъпва френското правителство, а именно че при чисто вътрешно положение вътрешното право поставя заплащането на данъчния кредит в зависимост от заплащането на действителната ставка на корпоративния данък, с който се облага реализираната от прякото дъщерно дружество на дружеството майка печалба, от която са разпределени дивидентите.

101. В тази хипотеза, ако третирането, което се прилага при вътрешните положения, обхване трансграничните положения, по никакъв начин няма да се наруши принципът на равностойност.

102. Правото на Съюза допуска също така тежестта за представяне на относимите оправдателни документи да се възложи преди всичко на съответното дружество майка. Всъщност данъчните органи имат право да поискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими при преценката дали условията за получаване на данъчно предимство, предвидени в националното законодателство, са налице⁴¹.

103. За разлика от това, което изглежда твърди Асог, макар прилагането на механизма за взаимопомощ, предвиден с

Директива 77/799, наистина да дава възможност на данъчните органи да се обръщат към органите на друга държава членка, за да получат всяка оказала се необходима информация за правилното определяне на данъка на данъчнозадължено лице⁴², в същото време това не би могло да предхожда изпълнението на задължението на данъчнозадълженото лице да представи доказателствата, необходими, за да се ползва от данъчно предимство, нито пък, впрочем, задължение за тези органи⁴³.

104. Освен това в заседанието пред Съда френското правителство отново посочва, че изискваните доказателства изобщо не трябва да бъдат от определен вид. Това, че тези доказателства не се изискват при чисто вътрешни положения, според мен е присъщо на обстоятелството, че очевидно данъчната администрация познава приложимото вътрешно право и вече разполага с достатъчна информация, представена при подаване на данъчните декларации за внасянето на удържката върху доходите от капитали във връзка с разпределените дивиденти, с които се свързва данъчният кредит, и за внасянето на удържката върху доходите от капитали, дължима от дружеството майка на съответното обединение, копие от които е приложено към писменото становище на френското правителство. При тези обстоятелства според мен да се изисква представянето на такива оправдателни документи от френско дружество майка, което получава дивиденди от дъщерни дружества, установени в други държави членки, не представлява допълнителна административна тежест спрямо информацията, изисквана при чисто вътрешно положение, тъй като — стига това да се потвърди от запитващата юрисдикция — при такова положение за

41 — Вж. в този смисъл Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359, точки 54 и 60 и цитираната съдебна практика).

42 — Вж. бележка под линия 41 (точка 61).

43 — Вж. бележка под линия 41 (точки 62, 64 и 65).

дружествата майки също са налице задължителни административни формалности, по-специално за да се даде възможност на данъчните органи да проверят дали условията за прилагане на спорния режим на данъчно облагане са удовлетворени.

105. Същевременно от гледна точка на спазването на принципа на ефективност следва да се вземат под внимание два аспекта.

106. Най-напред, не би могло да се изключи, че — в зависимост от законодателството на държавите членки по установяване на съответните дъщерни дружества, и по-специално ако на своя територия към момента на настъпване на фактите по спора, предмет на главното производство, тези държави членки не предотвратяват икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите — на практика би било невъзможно или неосъществимо да се докаже действително внесеният корпоративен данък от страна на дъщерните дружества върху печалбата, от която са разпределени дивидентите в полза на френското дружество майка. Действително не е невъзможно някои държави членки да освобождават дружествата, установени на тяхна територия, от необходимостта да разграничават собствените си капитали в зависимост от приложимата ставка спрямо различните източници на доходи и да осчетоводяват корпоративния данък, внесен върху печалбата, от която са разпределени дивидентите. При тези условия би било в разрез с принципа на ефективност да се изисква доказателство за размера на корпоративния данък, което да отразява ставката, по която е направено действителното плащане от тези дружества — дъщерни дружества на френско дружество майка. Разбира се с оглед на всички доказателства по делото запитващата юрисдикция трябва да

провери дали дружеството майка Асог е било изправено пред подобно положение.

107. Определено внимание трябва да се отдели и на възражението на Асог, че от него не би могло да се изисква да представя документи, законоустановеният срок за съхраняването на които във Франция е изтекъл. Всъщност, доколкото спорните години са 1999, 2000 и 2001 г. и в съответствие с ОДК удържката върху доходите от капитали се дължи през петте години, следващи изплащането на дивидентите, не би могло да се изключи, както впрочем твърди Асог в съдебното заседание, че представянето на поисканите оправдателни документи може да се отнася за години (най-късно до 1994 г.), за които съответните лица вече не са задължени да ги съхраняват.

108. Според мен трябва да се разграничат два случая. Най-напред, случаят, в който френските данъчни органи биха изискали представянето на тези оправдателни документи през законоустановения срок за съхранението им във Франция: тогава дружеството майка би следвало надлежно да е събрало тези документи, по-специално за да се подсигури срещу потвърждаването на законния характер на подобно искане в рамките на съдебно производство. По-нататък, в другия случай, когато данъчните органи не са поискали тези документи в законоустановения срок за тяхното съхранение, те следователно не биха били на разположение на дружеството майка. Във втория случай все пак ми се струва, за разлика от изложеното от Асог, че релевантен е не толкова законоустановеният във Франция срок за съхранение,

колкото приложимият в държавите членки по установяване на съответните различни дъщерни дружества. Ако в момента, когато юрисдикцията трябва да се произнесе в главното производство, този срок е изтекъл, то за Асог би било невъзможно да представи изискваните доказателства. При тези обстоятелства не би могло да му се откаже ползването на данъчен кредит за съответните дивиденди, тъй като в противен случай би бил нарушен принципът на ефективност.

109. Втората хипотеза, диаметрално противоположна и защитавана по същество от Асог, е, че при чисто вътрешно положение би била взета предвид единствено *общата* ставка, прилагана към печалбата на дъщерните дружества и непреките дъщерни дружества, от която са разпределени дивидентите на френското дружество майка.

110. В подобен контекст следва да се установи дали това, че държава членка изисква от установено на нейна територия дружество майка да докаже ставката и размера на корпоративния данък, *действително* внесен върху печалбата, от която чуждестранните дъщерни дружества и непреки дъщерни дружества на това дружество са разпределили дивидентите, би влязло в разрез с принципите на равностойност и ефективност.

111. Положителният отговор на този въпрос според мен не би бил особено сложен, ако практиката на Съда не изискваше, поне на пръв поглед, за изчисляване на приспадането на данъчен кредит, свързан с изплащането на т.нар. „входящи“ дивиденди, да се вземе под внимание *действително внесените* от разпределящото дружество корпоративен данък в държавата членка по неговото установяване.

112. В този смисъл в точка 54 от Решение по дело Manninen, посочено по-горе, възпроизведена в точка 15 от Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, Съдът посочва, че при изчисляването на данъчния кредит, предоставен на акционер, който е местно данъчнозадължено лице във Финландия и е получил дивиденди от установено в Швеция дружество, следва да се вземе предвид данъкът, който дружеството, установено в другата държава членка, действително е платило съгласно общите правила за изчисляване на данъчната основа, както и на ставката на корпоративния данък в тази друга държава членка.

113. Също така в диспозитива на посоченото по-горе Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation Съдът постановява, че „[ч]ленове 43 ЕО и 56 ЕО допускат законодателство на държава членка, което освобождава от корпоративен данък дивидентите, получавани от местно дружество от друго местно дружество, докато облага с такъв данък дивидентите, получавани от местно дружество от чуждестранно дружество, в което местното дружество притежава поне 10% от правото на глас, като в последния случай предоставя данъчен кредит на основание

действително вношения от разпределящото дружество данък в държавата членка, за която то е местно лице, при положение че данъчната ставка за дивидентите с чуждестранен произход не надвишава данъчната ставка, прилагана за дивидентите с произход в страната, и данъчният кредит е поне равен на сумата, внесена в държавата членка на разпределящото дружество, до размера на сумата на облагане, приложено в държавата членка на дружеството получател⁴⁴.

114. Според мен обаче пречката, която съставлява тази съдебна практика, е само привидна.

115. Що се отнася до Решение по дело Manninen, посочено по-горе, всъщност от точки 40 и 53 става съвсем ясно, че данъчният кредит, предоставен при чисто вътрешни положения на местните за Финландия лица, отговаря на действително вношения от разпределящото дружество корпоративен данък⁴⁵. От точка 54 от същото решение става ясно, че Съдът разпростира ползването от тази система за местни за Финландия лица, които са получили дивиденти от дружества, установени в други държави членки, което е просто последица от прилагането на принципа на недопускане на дискриминация.

44 — Точка 1, втори абзац от диспозитива на посоченото решение (курсивът е мой).

45 — В точка 53 от посоченото решение Съдът посочва, че „[...] следва да се установи, че данъчният кредит винаги отговаря по силата на финландското право на размера на корпоративния данък, действително внесен от дружеството, разпределящо дивидентите“.

116. Що се отнася до Решение по дело Test Claimants in the FII Group, посочено по-горе, макар да е вярно, че Съдът допуска при избягването на икономическото двойно данъчно облагане държавите членки да прилагат система на освобождаване на дивидентите, изплатени при чисто вътрешни положения, и система на приспадане при разпределянето на входящи дивиденти от чуждестранни дружества, въпросът за връзката между освобождаването, приложимо към дивидентите с произход в страната, и данъчното облагане при дружеството майка се разглежда от Съда само като допълнителен. Ишците в главното производство твърдят, че освобождаването на дивидентите с произход в страната се прилага независимо от (действително) вношения от разпределящото дружество данък. При това положение Съдът възлага на националната юрисдикция да провери дали действително данъчната ставка е идентична и дали само в някои случаи съществуват различни нива на данъчно облагане поради промяна в данъчната основа вследствие на някои видове освобождаване по изключение⁴⁶.

117. Следователно от тези решения не може да се направи извод, че Съдът е готов по принцип да приеме, че държавата членка, която избягва икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите на своя територия, предоставя данъчен кредит на дружество майка от тази държава членка, свързан с разпределянето на дивиденти от дъщерно дружество, установено в същата държава членка, въз основа на общата ставка на корпоративния данък, по който дъщерното дружество по принцип е данъчнозадължено, докато ползването

46 — Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе (точки 53—56).

на същия данъчен кредит от дружество майка от тази държава членка, свързан с дивидентите, разпределени от дъщерни дружества, установени в други държави членки, би било поставено в зависимост от доказването на действителната данъчна ставка и размер на корпоративния данък, внесен от тях в тези други държави членки.

118. Напротив, според мен подобна разлика в третирането би нарушила принципите на недопускане на дискриминация и на равностойност.

119. Подобно нарушение не би могло да се обоснове с желанието, изразено най-общо, да се предотврати избягването на данъци, за разлика от твърденията на френското правителство. Действително, от една страна, следва да се напомни, че държавите членки не биха могли да се основават на общата презумпция за избягване на данъци за обосноваването на данъчна мярка, която накърнява целите на Договора⁴⁷. От друга страна, подобна разлика в третирането според мен изобщо не е мярката, която най-слабо накърнява посочените по-горе принципи с оглед постигането на целта за борба с избягването на данъци. Действително в положение като разглежданото в настоящата хипотеза държавата членка би могла напълно основателно да изисква данъчнозадълженото лице да

представи доказателства за общата ставка на корпоративния данък, приложима към разпределящите дъщерни дружества в държавата по установяването им, както и за изплащането на размера на данъка, съответстващ на тази ставка, за да се избегне — което изглежда е основната загриженост на френското правителство — свързването на данъчния кредит в полза на френското дружество майка с разпределените дивиденти от такива дъщерни дружества, които същевременно поради различни общи облекчения, приложими в държавата членка по установяването им, са напълно освободени от заплащането на корпоративен данък върху печалбата, от която са разпределени дивидентите.

120. Задължението за представяне на такива доказателства за цялата верига дъщерни дружества и непреки дъщерни дружества на френското дружество майка не е в разрез с принципите на недопускане на дискриминация и на равностойност, при условие че такава изискване е налице и при чисто вътрешни положения, когато дружествата майки и техните френски дъщерни дружества изпълняват задължението си за деклариране. Това не променя факта, че при трансгранични положения да се изпълни подобно изискване може на практика да се окаже невъзможно, още повече когато е разпределена печалба, реализирана през период, по отношение на който законоустановеното задължение за съхраняване на документи е изтекло. Когато тази хипотеза се окаже релевантна, запитващата юрисдикция би следвало да извърши необходимите проверки.

47 — Вж. по-специално Решение от 28 октомври 2010 г. по дело *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 34 и цитираната съдебна практика).

121. По изложените съображения предлагам на третия въпрос да се отговори по следния начин: принципите на равностойност и ефективност допускат възстановяването на сумите — което може да гарантира прилагането на един и същи режим на данъчно облагане спрямо дивидентите, които дават основание на дружество майка, установено в държава членка, да извърши преразпределяне, независимо дали дивидентите произхождат от суми, разпределени от дъщерните му дружества, установени в същата или в друга държава членка — да зависи от условието задълженият за внасянето на данъка субект да представи доказателствата, с които само той разполага и които за всеки от спорните дивиденти са свързани по-специално с действително прилаганата данъчна ставка и с действително внесения данък във връзка с печалбите, реализирани от неговите дъщерни дружества, установени в държавите членки, различни от първата държава членка, докато същевременно за

установените в тази държава членка дъщерни дружества не се изискват оправдателните документи, които са известни на администрацията, стига действително внесените данъчна ставка и размер на данъка да се прилагат и при разпределянето на дивиденти в полза на дружеството майка, получени от дъщерни дружества, установени в същата държава членка, и да не се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно да се представи доказателство за плащането на данъка от дъщерните дружества, установени в другите държави членки, по-специално предвид разпоредбите в законодателството на тези държави членки, отнасящи се до избягването на двойното данъчно облагане и осчетоводяването на корпоративния данък, който трябва да се внесе, както и до съхраняването на административни документи. Запитващата юрисдикция следва да провери дали тези условия са удовлетворени по делото, предмет на главното производство.

III — Заключение

122. С оглед на предходните съображения предлагам на отправените от Conseil d'État въпроси да се отговори по следния начин:

- „1) Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска режим на данъчно облагане, по силата на който дружество майка, установено в държава членка, което получава дивиденти, изплатени от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, не може да приспада от удържката върху

доходите от капитали, за чието внасяне е задължено при преразпределянето на споменатите дивиденди на собствените си акционери, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди, за разлика от намиращо се в съпоставимо положение дружество майка, установено в първата държава членка, което получава дивиденди, изплатени от дъщерно дружество, също установено в тази държава членка.

- 2) Държава членка може да не допуска възстановяване на данък, събиран в нарушение на правото на Съюза, за цялата икономическа тежест, която самият субект, задължен за внасянето му, не е понесъл, с което същият би се обогатил неоснователно. Подобно обогатяване би могло да възникне, ако държавата членка трябва да възстанови разходите, понесени от задължения за внасяне субект, които не са неизбежна последица от отказа на държавата членка да осигури спазването на разпоредбите на Договора. По делото, предмет на главното производство, с оглед на всички обстоятелства, които са ѝ известни, запитващата юрисдикция трябва да провери, в зависимост от политиката на разпределяне на дивидентите в полза на неговите акционери, установена от съответното дружество майка, каквото е ответникът по главното производство, дали внасянето на спорната удържака върху доходите от капитали е било приспаданото, изцяло или отчасти, от преразпределените на посочените акционери дивиденди, поради което дружеството майка евентуално е могло да претърпи загуби, които са неизбежна последица от отказа на държавата членка да му осигури необходимото равно третиране. В този случай размерът, в който спорната удържака се възстановява на дружеството майка, ще трябва да се установи в зависимост от икономическата тежест, понесена от него, въз основа на всички релевантни обстоятелства, известни на запитващата юрисдикция.

- 3) Принципите на равностойност и ефективност допускат възстановяването на сумите — което може да гарантира прилагането на един и същи режим на данъчно облагане спрямо дивидентите, които дават основание на дружество майка, установено в държава членка, да извърши преразпределяне, независимо дали дивидентите произхождат от суми, разпределени от дъщерните му дружества, установени в същата или в друга държава членка — да зависи от условието задълженият за внасянето на данъка субект да представи доказателствата, с които само той разполага и които за всеки

от спорните дивиденди са свързани по-специално с действително прилаганата данъчна ставка и с действително внесените данъци във връзка с печалбите, реализирани от неговите дъщерни дружества, установени в държавите членки, различни от първата държава членка, докато същевременно за установените в тази държава членка дъщерни дружества не се изискват оправдателните документи, които са известни на администрацията, стига действително внесените данъчна ставка и размер на данъка да се прилагат и при разпределянето на дивиденди в полза на дружеството майка, получени от дъщерни дружества, установени в същата държава членка, и да не се окаже практически невъзможно или прекомерно трудно да се представи доказателство за плащането на данъка от дъщерните дружества, установени в другите държави членки, по-специално предвид разпоредбите в законодателството на тези държави членки, отнасящи се до избягването на двойното данъчно облагане и осчетоводяването на корпоративния данък, който трябва да се внесе, както и до съхраняването на административни документи. Запитващата юрисдикция следва да провери дали тези условия са удовлетворени по делото, предмет на главното производство.“