



Сборник съдебна практика

Дело С-35/11

Test Claimants in the FII Group Litigation
срещу

Commissioners of Inland Revenue и The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Преюдициално запитване, отправено от the High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

„Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС — Разпределение на дивиденди — Корпоративен данък — Дело С-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Тълкуване на съдебното решение — Избягване на икономическото двойно данъчно облагане — Еквивалентност на методите на освобождаване и на приспадане — Понятия „данъчна ставка“ и „различни нива на данъчно облагане“ — Дивиденди с произход от трети държави“

Резюме — Решение на Съда (голям състав) от 13 ноември 2012 г.

1. *Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Освобождаване на дивиденди с национален произход — Облагане на дивидентите с чуждестранен произход с приспадане на данъка, действително платен от разпределящото дивидентите дружество в държавата членка, на която е местно лице — Действително ниво на облагане на печалбите на дружествата, което като цяло е по-ниско от номиналната данъчна ставка — Недопустимост — Обосноваване — Необходимост от гарантиране на съгласуваността на данъчния режим — Отсъствие*

(членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС)

2. *Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Приспадане от данъка, който е авансово дължим от дружество — местно лице, получаващо дивиденди с национален произход, на размера на посочения данък, платен от разпределящото дивидентите дружество — Невъзможност дружество — местно лице, получаващо дивиденди с чуждестранен произход, да приспадне данъка върху разпределената печалба, платен от разпределящото дивидентите дружество в държавата, на която е местно лице — Чуждестранен данък, платен от дъщерно дружество — Авансов данък, платен от дружеството майка, което е местно лице — Недопустимост*

(членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС)

3. *Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Освобождаване от авансово плащане на корпоративния данък на дружествата — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденди, произтичащи от дивиденди с национален произход — Режим с възможност за избор в полза на дружествата — местни лица, разпределящи на своите*

акционери дивиденсти, произтичащи от дивиденсти с чуждестранен произход, който им позволява да получат обратно авансово платения корпоративен данък — Задължение да се плати посоченият авансов данък и да се поиска възстановяването му впоследствие — Липса на данъчен кредит за акционерите на посочените дружества — Чуждестранен данък, платен от дъщерно дружество — Авансов данък, платен от дружеството майка, което е местно лице — Недопустимост

(членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС)

4. *Право на Европейския съюз — Непосредствено действие — Национални данъци, несъвместими с правото на Съюза — Задължение за връщане*
5. *Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Приложно поле — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облагане на дивидентите — Данъчно третиране на дивидентите, разпределяни от дружество — местно лице на трета държава — Третиране, което не се прилага изключително в случаите, в които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество — Неприложимост на разпоредбите за свободата на установяване — Неприложимост на разпоредбите за свободното движение на капитали*

(членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС)

6. *Свобода на установяване — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Национално законодателство, което не позволява на дружество — местно лице, да прехвърля остатъчен авансово платен данък на дъщерни дружества, които са чуждестранни лица и не дължат данък в тази държава — Допустимост*

(член 49 ДФЕС)

1. Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което прилага метода на освобождаване към дивидентите с национален произход и метода на приспадане към дивидентите с чуждестранен произход, ако е установено, от една страна, че данъчният кредит, от който се ползва дружеството — получател на дивидентите, в рамките на метода на приспадане, е еднакъв с размера на действително платения данък върху стоящата в основата на разпределените дивиденсти печалба, и от друга страна, че действителното ниво на облагане на печалбата на дружествата в съответната държава членка е като цяло по-ниско от предвидената номинална данъчна ставка.

Всъщност в случай на разпределение на дивиденсти с национален произход дружеството получател е освободено от плащането на корпоративен данък върху тези дивиденсти, независимо от данъка, платен от разпределящото дивидентите дружество, т.е. и когато поради ползваните от него облекчения последното не дължи данък или плаща корпоративен данък по ставка, по-ниска от приложимата номинална данъчна ставка. За сметка на това прилагането на метода на приспадане към дивидентите с чуждестранен произход ще доведе до допълнителна данъчна тежест за получаващото ги дружество — местно лице, ако действителното ниво на облагане на печалбата на разпределящото дивидентите дружество не достига номиналната данъчна ставка, която се прилага към печалбата на получаващото дивидентите дружество — местно лице. Следователно, обратно на метода на освобождаване, методът на приспадане не дава възможност за прехвърляне на дружеството — акционер, на освобождаванията, предоставени в областта на корпоративния данък на разпределящото дивидентите дружество нагоре по веригата. Ето защо еквивалентността на освобождаването от данъци на дивидентите, разпределени от дружество — местно лице, и прилагането на метода на приспадане спрямо дивидентите, разпределени от дружество — чуждестранно лице, което държи сметка за действителното ниво на облагане на печалбата в държавата по произход, се нарушава, ако в

държавата членка, на която е местно лице, действителното ниво на облагане на печалбата на разпределящото дивиденди дружество — местно лице, е по-ниско от приложимата в нея номинална данъчна ставка.

Такова законодателство не е обосновано от необходимостта да се осигури съгласуваността на националния данъчен режим. Всъщност, макар прилагането на метода на приспадане към дивидентите с чуждестранен произход и на метода на освобождаването на дивидентите с национален произход да може да се обоснове с цел избягване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба, въпреки това за запазване на съгласуваността на разглеждания данъчен режим не е необходимо да се държи сметка, от една страна, за действителното ниво на облагане на разпределената печалба за изчисляване на данъчното предимство в рамките на прилагането на метода на приспадане, и от друга страна, само за приложената към разпределената печалба номинална данъчна ставка в рамките на метода на освобождаване. Национална правна уредба, която и в рамките на метода на приспадане, приложим към дивидентите с чуждестранен произход, държи сметка по-специално за номиналната данъчна ставка, с която е обложена стоящата в основата на разпределените дивиденди печалба, би била в състояние да предотврати икономическото двойно данъчно облагане на разпределените печалби и да гарантира вътрешната съгласуваност на данъчния режим, като същевременно засяга в по-малка степен свободата на установяване и свободното движение на капитали.

(вж. точки 46—48, 60—62 и 65; точка 1 от диспозитива)

2. Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат законодателство на държава членка, което позволява на дружество — местно лице, получаващо дивиденди от друго дружество — местно лице, да приспадне от сумата, дължима от първото дружество като авансов корпоративен данък, сумата на този авансово платен от второто дружество данък, докато в хипотезата, при която дружество — местно лице, получава дивиденди от дружество — чуждестранно лице, подобно приспадане не се допуска по отношение на данъка върху разпределената печалба, платен в друга държава членка, и когато:

- чуждестранният корпоративен данък, с който е обложена стоящата в основата на разпределените дивиденди печалба, не е или не е платен изцяло от дружеството — чуждестранно лице, изплащащо посочените дивиденди на дружеството — местно лице, а е бил платен от дружество — местно лице на държава членка, което е пряко или непряко дъщерно дружество на първото дружество,
- авансовият корпоративен данък не е бил платен от дружеството — местно лице, което получава дивидентите от дружество — чуждестранно лице, а е бил платен от неговото дружество майка, местно лице, в рамките на режима на облагане на група.

(вж. точки 67 и 82; точка 2 от диспозитива)

3. Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат законодателство на държава членка, което, като освобождава от авансово плащане на корпоративния данък дружествата — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденди, произтичащи от получени от тях дивиденди с национален произход, предоставя на дружествата — местни лица, разпределящи на своите акционери дивиденди, произтичащи от получени от тях дивиденди с чуждестранен произход, възможността да изберат режим, който им позволява да получат обратно авансово платения корпоративен данък, но от една страна, задължава тези дружества да платят този авансов данък и да поискат възстановяването му впоследствие, и от друга страна, не предвижда данъчен кредит за техните акционери, докато последните биха имали такъв в случай на разпределение, извършено от дружество — местно лице, въз основа на дивиденди с национален произход. Тези разпоредби от договора не допускат подобно законодателство включително, когато:

- чуждестранният корпоративен данък, с който е обложена стоящата в основата на разпределените дивиденди печалба, не е или не е платен изцяло от дружеството — чуждестранно лице, изплащащо посочените дивиденди на дружеството — местно лице, а е бил платен от дружество — местно лице на държава членка, което е пряко или непряко дъщерно дружество на първото дружество,
- авансовият корпоративен данък не е бил платен от дружеството — местно лице, което получава дивидентите от дружество — чуждестранно лице, а е бил платен от неговото дружество майка, местно лице, в рамките на режима на облагане на група.

(вж. точки 67 и 82; точка 2 от диспозитива)

4. Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че дружество майка, местно лице на държава членка, което в рамките на режима на облагане на група е било принудено в нарушение на разпоредбите на правото на Съюза да плати авансов корпоративен данък върху частта от печалбата, произхождаща от дивиденди с чуждестранен произход, може да подаде иск за възстановяване на този недължимо платен данък, доколкото той надхвърля увеличения размер на корпоративния данък, който разглежданата държава членка е имала право да събере, за да компенсира по-ниската номинална данъчна ставка, с която е обложена стоящата в основата на дивидентите с чуждестранен произход печалба, в сравнение с номиналната данъчна ставка, приложима към печалбата на дружеството майка, местно лице.

Всъщност правото да се получат обратно данъци, събрани в държава членка в нарушение на правото на Съюза, е следствие и допълнение на правата, предоставени на правните субекти от разпоредби на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци. Следователно държавата членка по принцип е длъжна да върне данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза.

(вж. точки 84 и 87; точка 3 от диспозитива)

5. Правото на Съюза трябва да се тълкува в смисъл, че дружество, което е местно лице на държава членка и притежава дялово участие в дружество — местно лице на трета държава, предоставящо му безспорно влияние върху решенията на последното дружество и позволяващо му да определя неговата дейност, може да се позовава на член 63 ДФЕС, за да оспори съвместимостта с тази разпоредба на законодателството на посочената държава членка относно данъчното третиране на дивиденди с произход от тази трета държава, което не се прилага изключително към положения, при които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивиденди дружество.

За сметка на това, след като главата от Договора, отнасяща се до свободата на установяване, не съдържа никаква разпоредба, която да разпростира приложното поле на нейните разпоредби спрямо случаите, при които става дума за установяването на дружество от държава членка в трета държава или до това на дружеството от трета държава в държава членка, законодателството относно данъчното третиране на дивидентите с произход от трета държава не може да попадне в рамките на член 49 ДФЕС.

Също така, когато от предмета на подобно национално законодателство следва, че то единствено е предназначено да се прилага към дяловите участия, които позволяват упражняване на безспорно влияние върху решенията на съответното дружество и определяне на неговата дейност, не може да има позоваване нито на член 49 ДФЕС, нито на член 63 ДФЕС. За сметка на това национална правна уредба относно данъчното третиране на дивидентите от трети държави, която не се прилага изключително към положенията, при които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество, трябва да се преценява с оглед на член 63 ДФЕС.

(вж. точки 97—99 и 104; точка 4 от диспозитива)

6. Член 49 ДФЕС допуска законодателство на държава членка, което позволява на дружество — местно лице, да прехвърля на дъщерни дружества — местни лица, сумата на авансовия корпоративен данък, която не може да бъде приспадната от корпоративния данък, дължим от първото дружество за дадения отчетен период или за предшестващи или последващи отчетни периоди, с цел тези дъщерни дружества да могат да го приспаднат от дължимия от тях корпоративен данък, но не позволява на дружество — местно лице, да прехвърли такава сума на дъщерни дружества, чуждестранни лица, в случай че те не подлежат на облагане в тази държава членка.

Всъщност правото да се отстъпи остатъчният авансов корпоративен данък на дъщерните дружества гарантира, че само поради наличието на това авансово облагане обложена в същата държава членка група от дружества не плаща данъци в по-висок размер от данъчното задължение на групата в тази държава членка. Разширяването на това право спрямо неподлежащи на облагане в тази държава членка дружества — чуждестранни лица, би лишило посочената държава от легитимното право да удържа увеличен размер на данъка върху дивидентите с чуждестранен произход, изплатени от печалба, която е била обложена с по-ниска номинална данъчна ставка от приложимата в тази държава членка и така би засегнало балансираното разпределяне на правомощията в областта на данъчното облагане между държавите членки.

(вж. точки 106, 110 и 111; точка 5 от диспозитива)