



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 25 юли 2018 година¹

Дело C-416/17

Европейската комисия
срещу

Френската република

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Член 49 ДФЕС, член 63 ДФЕС и член 267, трета алинея ДФЕС — Верижно данъчно облагане — Различно третиране в зависимост от държавата, в която непрякото дъщерно дружество е установено — Изисквания, свързани с представянето на доказателства в подкрепа на правото на възстановяване на удържката върху доходите от капитали — Пределен размер на правото на възстановяване — Решение от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581) — Национална юрисдикция, която се произнася като последна инстанция — Национална съдебна практика, която не е в съответствие с решението на Съда — Задължение за отправка на преюдициално запитване“

I. Въведение

1. С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че Френската република продължава да прилага дискриминационно и непропорционално третиране на френските дружества майки, които получават дивиденди от чуждестранни дъщерни дружества, в сравнение с тези, които получават дивиденди от френски дъщерни дружества, в нарушение на правото на Съюза, тълкувано от Съда в решението от 15 септември 2011 г. по дело Assor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Комисията твърди, както обобщава в исковата си молба, че Френската република е отказала да осигури пълното действие на решението от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581) чрез съдебната практика на най-висшата си административна юрисдикция, а именно Conseil d'État (Държавен съвет, Франция). Всъщност според Комисията постановените от Conseil d'État съдебни решения вследствие на решението от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581) съставляват съдебната практика, въз основа на която ще бъдат анализирани *всички* искания за възстановяване на неправомерно събраната удържка, подадени от лица, намиращи се в положение, подобно на това на Assor SA.

¹ Език на оригиналния текст: френски.

3. Следователно искът на Комисията предполага Съдът да се произнесе по два отделни въпроса: от една страна, за съвместимостта с правото на Съюза, тълкувано в решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), на условията за възстановяване на удържката върху доходите от капитали, внесена при получаването на дивиденди, изплатени от чуждестранни дъщерни дружества, и от друга страна — и за първи път в рамките на иск за установяване на неизпълнение на задължения — относно нарушението на задължението за отправяне на преюдициално запитване от страна на юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване².

II. Правна уредба

A. Френското право

4. Съгласно член 158 bis, I от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“), в редакцията му, приложима през данъчните години, разглеждани в делото, по което е постановено решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Лицата, които получават дивиденди, разпределяни от френски дружества, разполагат на това основание с доход, който се състои от:

- a) сумите, които те получават от дружеството;
- b) данъчен кредит, който представлява вземане към бюджета.

Този данъчен кредит съответства на половината от сумите, реално преведени от дружеството.

[...]“.

5. Член 146, параграф 2 от CGI, в редакцията му, приложима през данъчните години, разглеждани в делото, по което е постановено решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), предвижда:

„Когато извършеното от едно дружество майка разпределение дава основание за прилагането на предвидената в член 223 sexies удържка, тази удържка евентуално се намалява с размера на данъчните кредити, свързани с доходите от дялови участия [...], получени най-много за петте предходни приключени финансови години“.

2 Комисията е започнала производство за установяване на неизпълнение на задължения срещу Кралство Швеция, поради това че Högsta domstolen (Върховен съд, Швеция) системно не изпълнява задължението си за отправяне на преюдициално запитване (вж. мотивирано становище 2003/2161 на Европейската комисия от 12 октомври 2004 г. [C(2004) 3899]) — производство, което — както основателно отбелязва Френската република в писмената си защита — се различава от случая с Conseil d'État, тъй като все още не е навлязло в съдебната фаза. Освен това, ако по делото, по което е постановено решение от 9 декември 2003 г., Комисия/Италия (C-129/00, EU:C:2003:656), Комисията е имала за цел да установи, че като е запазила разпоредба от закон „така както се тълкува и прилага от администрацията и италианските съдилища“, Италианската република не е изпълнила задълженията си по силата на договора, никакво конкретно твърдение, основано на член 267 ДФЕС, не е било изтъквано. На последно място, макар в делото, по което е постановено решение от 12 ноември 2009 г., Комисия/Испания (C-154/08, непубликувано, EU:C:2009:695), да е бил поставен въпросът дали искът на Комисията се отнася до нарушение на член 267 ДФЕС, Комисията изрично е посочила пред Съда, че случаят не е такъв (т. 65 от това решение).

6. След изменението му със Закон № 98-1266 от 30 декември 1998 г. за финансите за 1999 г.³, приложимо към разпределянето на нарежданията за плащане, считано от 1 януари 1999 г., член 223 *sexies*, параграф 1, първа алинея от CGI предвижда:

„Освен в случаите по член 209 *quinquies* и член 223 Н, когато разпределяните от едно дружество доходи се приспадат от сумите, които не се облагат с корпоративен данък в нормативно определения му размер, предвиден в член 219, I, втора алинея, това дружество е задължено да понесе удържка върху доходите от капитали, равна на данъчния кредит, изчислена при условията, предвидени в член 158 *bis*, I“.

Б. Решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. С жалба от 21 декември 2001 г. Accor SA иска от френската данъчна администрация възстановяването на удържката върху доходите от капитали, внесена при получаването на дивиденди от дъщерните му дружества, които са установени в други държави членки през периода 1998—2000 г. Тъй като този вид възстановяване по силата на действащото законодателство се прилага само относно получаването на дивиденди от дъщерно дружество със седалище на територията на Франция, искането е отхвърлено.

8. Accor обжалва по съдебен ред този отказ пред Tribunal administratif de Versailles (Административен съд, Версай, Франция), който уважава изцяло подадената жалба. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Министърът на бюджета, държавната отчетност и държавната служба, Франция) подава жалба срещу това решение, която е отхвърлена от Cour administrative d'appel de Versailles (Апелативен административен съд, Версай, Франция), след което посоченият министър подава касационна жалба пред Conseil d'État. С решение от 3 юли 2009 г. последният отпраща преюдициално запитване до Съда.

9. В решението си от 15 септември 2011 г. по дело Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) Съдът е постановил, че за разлика от дивидентите, произхождащи от местни дъщерни дружества, френското законодателство не позволява да се вземе предвид облагането, извършвано на нивото на разпределящото дивидентите дъщерно дружество, което не е местно лице, докато удържки от дивидентите, получени както от местните, така и от чуждестранните дъщерни дружества, се извършват при тяхното преразпределение⁴. Според Съда обаче, като се има предвид неблагоприятното третиране на дивидентите, получени от дъщерно дружество, установено в друга държава членка по отношение на третирането, на което са подложени дивидентите, получени от местно дъщерно дружество, дружеството майка може да бъде разубедено да упражнява дейността си посредством дъщерни дружества, установени в други държави членки⁵.

10. След това Съдът припомня своята практика, според която, когато печалбите, от които са разпределени дивидентите с чуждестранен произход, са предмет на облагане в държавата на разпределящото дружество с данък в размер, *по-малък* от данъка, събиран в държавата членка на дружеството получател, последната трябва да предоставя данъчен кредит, чийто общ размер съответства на данъка, платен от разпределящото дружество в държавата по неговото установяване, а когато тези печалби са предмет на облагане в държавата на разпределящото дружество с данък в размер, *по-голям* от данъка, събиран от държавата членка на дружеството получател, последната е задължена да предостави данъчен кредит само до размера на дължимия от дружеството получател корпоративен данък⁶.

3 JORF от 31 декември 1998 г. стр. 20050.

4 Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 49)

5 Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 51).

6 Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 89 и 90 и цитираната съдебна практика).

11. От това Съдът е стигнал до извода, че що се отнася до данъчен режим като спорния френски режим, ако една държава членка трябва да предостави на получателите на дивиденди, произхождащи от дружество, установено в друга държава членка, данъчен кредит, който представлява неизменно половината от размера на тези дивиденди, това би означавало, че когато данъчната ставка, приложима спрямо дружеството, разпределящо тези дивиденди в държавата му по установяване, е по-ниска от данъчната ставка, приложима в първата държава членка, да се предостави на тези дивиденди по-благоприятно третиране от това, с което се ползват дивидентите, произхождащи от първата държава членка⁷.

12. Той приема, че държава членка трябва следователно да може да определи размера на корпоративния данък, платен в държавата по установяване на разпределящото дивиденди дружество, за да го направи предмет на данъчен кредит, предоставен на дружеството майка получател; при това положение, той е постановил, че не е достатъчно да се представи доказателство, че разпределящото дивиденди дружество е било обложено в държавата си по установяване с данък върху печалбата, предмет на разпределяне, без да се предоставят сведения относно естеството на данъка и данъчната ставка, която действително е била приложена спрямо посочената печалба⁸.

13. За тази цел Съдът добавя, че изискваните оправдателни документи би трябвало да позволят на данъчните органи на държавата членка на облагане да проверят ясно и точно дали са изпълнени условията за получаване на данъчно предимство. Той обаче уточнява, че оправдателните документи не трябва да бъдат облечени в специална форма, преценката не трябва да се извършва по прекалено формален начин и че искането за представяне на тези данни следва да бъде направено през законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи, предвиден в законодателството на държавата членка по установяване на дъщерното дружество⁹, като се има предвид, че не би могло да се изисква данъчнозадълженото лице да представи документи, „за период, значително по-дълъг от законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи“¹⁰.

14. В този смисъл Съдът постановява, че:

„1) Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат законодателство на държава членка, предвиждащо премахване на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите, като разглежданото в главното производство, което позволява на дружество майка, когато преразпределя на акционерите си дивиденди, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от удържката върху доходите от капитали, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди, ако същите са от установено в тази държава членка дъщерно дружество, но не предлага тази възможност, ако дивидентите са с произход от установено в друга държава членка дъщерно дружество, при положение че в последната хипотеза това законодателство не предоставя право на данъчен кредит, свързан с разпределяне на дивидентите от това дъщерно дружество.

[...]

3) Принципите на равностойност и ефективност не препятстват възстановяването на дружество майка на сумите — което може да гарантира прилагането на един и същ режим на данъчно облагане спрямо дивидентите, разпределяни от негови дъщерни дружества, установени във Франция, и тези, разпределяни от дъщерните му дружества, установени в други държави членки, които дивиденди дават основание на дружество майка да извърши

⁷ Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 91).

⁸ Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 92).

⁹ Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 99 и 101).

¹⁰ Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 101).

преразпределяне — 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 внесения данък във връзка с печалбите, реализирани от дъщерните дружества, установени в други държави членки, докато същевременно за установените във Франция дъщерни дружества не се изискват тези данни, които са известни на администрацията. Представянето на тези данни обаче може да бъде изисквано само при положение че 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 предотвратяването на двойното данъчно облагане и осчетоводяването на корпоративния данък, който трябва да се внесе, както и до съхраняването на административните документи. Запитващата юрисдикция следва да провери дали тези условия са изпълнени в главното производство“.

В. Решенията на Conseil d'État от 10 декември 2012 г.

15. След постановяването на решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) Conseil d'État приема две решения, в които въвежда редица условия, при които удръжките върху доходите от капитали, събрани в нарушение на правото на Съюза, подлежат на възстановяване. Това са решенията от 10 декември 2012 г., Rhodia¹¹ и Accor¹² (наричани по-нататък „решенията на Conseil d'État“).

16. На първо място, по отношение на обхвата на възстановяването на удръжката върху доходите от капитали, решенията на Conseil d'État изискват:

- в случаите, в които дивидентите, преразпределени на френско дружество майка от негово дъщерно дружество, установено в друга държава членка, не са били обложени на нивото на последното дружество, внесенияят от непряко дъщерно дружество данък не се взема предвид при определянето на удръжката, подлежаща на възстановяване на дружеството майка¹³, и
- когато разпределящото дружество е било действително обложено в неговата държава членка с корпоративен данък при прилагането на данъчна ставка, надвишаваща обичайната ставка на френския данък, а именно 33,33 %, размерът на данъчния кредит, на който то има право, се ограничава до една трета от получените и преразпределени от него дивиденди¹⁴.

17. На второ място, що се отнася до доказателствата в подкрепа на исканията за възстановяване, в посочените решения се признава:

- противопоставимостта на декларациите за удръжката при определянето на размера на получените дивиденди от дъщерни дружества, установени извън Франция¹⁵,

¹¹ FR:XX:2012:317074.20121210.

¹² FR:CESSR:2012:317075.20121210.

¹³ Вж. решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 29) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 24).

¹⁴ Вж. Решение на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 44) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 40).

¹⁵ Вж. решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 24 и 25) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 19 и 20).

- необходимостта да се разполага с всички данни, които могат да обосноват основателността на подаденото искане в рамките на цялото производство, без изтичането на законоустановения срок за съхранението им да води до освобождаване от това задължение¹⁶.

III. Досъдебната процедура и производството пред Съда

18. Вследствие на решенията на Conseil d'État Комисията е получила няколко жалби, свързани с условията за възстановяване на удържката върху доходите от капитали. По повод на тези жалби между службите на Комисията и компетентните органи на Френската република е обменена информация в производството по преписка EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Тъй като обменът на информация не е довел до задоволителни резултати за Комисията, тя решава да започне производството за установяване на неизпълнение на задължения, предвидено в член 258 ДФЕС. Вследствие на това на 27 ноември 2014 г. Комисията изпраща до Френската република официално уведомително писмо, в което са посочени изискванията, които произтичат от решенията на Conseil d'État и могат да представляват нарушения на правото на Европейския съюз.

20. В отговор от 26 януари 2015 г. Френската република оспорва твърденията на Комисията за нарушения. Като счита, че дадените отговори не са задоволителни, на 29 април 2016 г. Комисията изпраща мотивирано становище до Френската република, с което изисква от нея да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с това становище в двумесечен срок от получаването му.

21. Тъй като Френската република продължава да поддържа своята позиция, Комисията решава да предяви иска по настоящото дело за установяване на неизпълнение на задължения на основание член 258 ДФЕС.

22. В писмената фаза на производството пред Съда Френската република представя писмена защита, на която Комисията отговаря, като подава писмена реплика. Френската република от своя страна представя писмена дуплика. Страните имат възможността да представят своите устни становища в хода на съдебното заседание, проведено на 20 юни 2018 г.

IV. По твърденията за неизпълнение на задължения от Френската република

23. Комисията основава своя иск на четири твърдения за нарушения. Първите три се отнасят до ограниченията, които произтичат от решенията на Conseil d'État и са в противоречие с правото на Съюза, тълкувано от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Четвъртото твърдение за нарушение се отнася до задължението на Conseil d'État, който, в качеството си на юрисдикция, която се произнася като последна инстанция, е бил длъжен да отправи преюдициално запитване за тълкуване на правото на Съюза.

¹⁶ Вж. решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 35) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 31).

А. По първото твърдение за нарушение, изведено от ограничаването на правото на възстановяване на удържката върху доходите от капитали, дължащо се на невземането предвид на данъчното облагане на непреките дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от Франция

1. Доводи на страните

24. Според Комисията решенията на Conseil d'État водят до отказ от страна на френските органи, за целите на възстановяването на удържката върху доходите от капитали, да вземат предвид данъчното облагане на непреките дъщерни дружества — чуждестранни лица. Впрочем във верига на капиталово участие ограничена в рамките на Френската република, дивидентите, платени от непряко дъщерно дружество на междинно дъщерно дружество, дават право на данъчен кредит, предназначен да компенсират пълния размер на удържката върху доходите от капитали във връзка с преразпределението на тези доходи. Ако междинното дружество изплаща дивидентите на своето дружеството майка, това ново разпределение дава допълнително основание за свързан с дивидентите данъчен кредит, предназначен да компенсират по същия начин удържката, дължима при преразпределението от дружеството майка. Следователно икономическото двойно данъчно облагане е напълно премахнато.

25. Това би довело до различно третиране, в зависимост от седалището на разпределящото дивидентите непряко дъщерно дружество, при положение че има пълно избягване на икономическото двойно данъчно облагане само в случай че непрякото дъщерно дружество е установено на територията на Франция. Според Комисията обаче няма никаква обективна причина, която да обоснове обстоятелството, че Френската република не премахва двойното облагане, възникващо при появата на междинно дружество, с мотива че дивидентите са с източник извън Франция.

26. Френското правителство не оспорва обстоятелството, че съгласно решенията на Conseil d'État системата за възстановяване на удържката върху доходите от капитали не позволява да се премахне двойното данъчно облагане на дивидентите, разпределяни от непряко дъщерно дружество на дружество, което не е местно лице. При все това изтъква, че националната система за премахване на двойното данъчно облагане гарантира такива превантивни мерки само на равнището на всяко отделно разпределящо дивиденти дружество. Всяка държава членка обаче е свободна да организира своята данъчна система, доколкото това не води до дискриминация. При това държавите членки не били задължени да приспособяват собствените си данъчни системи към тези на другите държави членки.

27. В случая френската данъчна правна уредба не позволявала от данъка, дължим от дружество майка, да се приспадат внесените данъци от нейните непреки местни дъщерни дружества. Всъщност данъчният кредит е предоставен на дружеството майка единствено поради данъчното облагане на печалбата на разпределящото дивиденти дъщерно дружество. Следователно не съществувало задължение за Френската република да гарантира, че при изчисляването на възстановяваната недължимо събрана удържка върху доходите от капитали ще бъде отчетено данъчното облагане на непреките дъщерни дружества — чуждестранни лица, които разпределят дивиденти. Обстоятелството, че разпределянето на дивиденти от непряко дъщерно дружество на дъщерно дружество е станало предмет на данъчно облагане, било последица от прилагането на данъчна правна уредба, различна от тази на Френската република — положение, което тя не е длъжна да поправи.

28. Освен това, тъй като френската система, целяща премахване на двойното данъчно облагане, не борави с термина „непряко дъщерно дружество“, приспадането на данъка в случай на разпределяне на дивиденти е възможно само по отношение на дружеството, което получава тези дивиденти. В този смисъл френската система следвало да бъде разграничена от британската

система на авансов корпоративен данък (advance corporation tax), разглеждана в делата, по които са постановени решенията от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) и от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Всъщност за разлика от системата в Обединеното кралство, разглеждана в делата, по които са постановени тези решения, спорната френска правна уредба не взема предвид данъчното облагане на непреки дъщерни дружества, независимо дали са местни лица или не; уредбата се основава на логиката да се смекчи данъчното облагане на всяко ниво, а не на логиката на облагане на група.

2. Анализ

29. В отговор на първия преюдициален въпрос, поставен от *Conseil d'État* по делото, по което е постановено решение от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Съдът постановява, че „[ч]ленове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат законодателство на държава членка, предвиждащо премахване на икономическото двойно данъчно облагане на дивидентите [...], което позволява на дружество майка когато преразпределя на акционерите си дивиденти, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от удържката върху доходите от капитали, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденти, ако същите са от установено в тази държава членка дъщерно дружество, но не предлага тази възможност, ако дивидентите са с произход от установено в друга държава членка дъщерно дружество, при положение че в последната хипотеза това законодателство не предоставя право на данъчен кредит, свързан с разпределяне на дивидентите от това дъщерно дружество“.

30. Опирайки се на факта, че действащото право на Съюза не установява общи критерии за разпределяне на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в рамките на Европейския съюз¹⁷, Френската република предлага формалистично, ограничаващо и по мое мнение погрешно прилагане на отговора на първия въпрос по делото, по което е постановено решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Вярно е, че никоя държава членка не е длъжна да приспособява собствената си данъчна система към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки по-специално за да се премахне двойното данъчно облагане, доколкото правна ѝ уредба не е дискриминационна¹⁸. В случая обаче при изцяло национална хипотеза липсата на двойно данъчно облагане на дружеството майка се обяснява единствено с последователното предоставяне на всички „нива“ на веригата на капиталово участие в установени във Франция дружества на данъчен кредит, предназначен да компенсират пълния размер на удържката върху доходите от капитали, дължима във връзка с преразпределянето на същите тези доходи.

32. Следователно, макар да е вярно, че не е позволено за директно приспадане на данъците, внесени от непреки дъщерни дружества, установени във Франция, от корпоративния данък, платен от дружество майка, подобно приспадане обаче се явява ненужно от гледна точка на системата на данъчно облагане, разглеждана в нейната цялост.

33. Следователно липсата на дискриминация, изтъкната от Френската република, е резултат единствено от изкуствен или най-малкото формалистичен прочит, който е фокусиран само върху последния елемент от веригата на данъчно облагане при данъчната система, посочен от Съда в решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

¹⁷ Вж. по-конкретно решение от 11 септември 2014 г., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 68).

¹⁸ Вж. в този смисъл решения от 8 декември 2011 г., *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, т. 39) и от 26 май 2016 г., *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, т. 47).

34. Освен това, както е видно от практиката на Съда, държавата членка не е задължена да компенсира данъчната тежест, която е резултат от упражняването на данъчните правомощия на друга държава членка или на трета страна, при условие че не упражнява данъчните си правомощия по отношение на дивидентите с произход от чужбина, тъй като нито ги облага с данъци, нито ги отчита по различен начин при данъчното облагане на дружеството получател. В замяна на това, когато същата държава членка реши да обложи посочените дивиденти, тя трябва да вземе предвид в пределите на извършването от нея облагане данъчната тежест, която е резултат от упражняването на данъчните правомощия на друга държава членка¹⁹.

35. Не могат да бъдат споделени твърденията на Френската република, че Съдът се е ограничил по повод на решението от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) до това да установи наличието на дискриминация в законодателството на Обединеното кралство, без да потвърди изискването данъчното облагане на тези непреки дъщерни дружества да бъде взето предвид при всеки механизъм за предотвратяване на двойното данъчно облагане.

36. Всъщност, както посочва самата Френската република, това решение произтича от първото решение на Съда, в което той е припомнил общо и абстрактно, без да се позовава на разглежданото законодателство на Обединеното кралство, че „независимо какъв механизъм е приет, за да се предотврати или да се смекчи верижното данъчно облагане или двойното икономическо облагане, гарантираните с Договора свободи на движение не допускат дадена държава членка да третира дивидентите с произход от чужбина по-неблагоприятно, отколкото дивидентите с национален произход, най-малкото защото това различие в третирането не се отнася до положения, които са обективно съпоставими, или защото това различие не е оправдано с императивни съображения от общ интерес“²⁰.

37. Фактът, че разглежданата по тези дела данъчна система на Обединеното кралство предвижда режим на освобождаване на дивидентите, изплатени от местни дружества, и система на приспадане за дивидентите, изплатени от чуждестранни дружества, докато френският режим предвижда система на приспадане независимо от произхода на дивидентите и пълно данъчно облагане на разпределените дивиденти, съпроводено с данъчен кредит за всяко разпределение и преразпределение на дивиденти, е без значение.

38. Действително принципът, припомнен в решението от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) и потвърждаван отново впоследствие, се състои всъщност в задължението за държавата членка, в която съществува система за предотвратяване или смекчаване на верижното данъчно облагане или на икономическото двойно данъчно облагане по отношение на дивиденти, изплатени на местни дружества от други местни дружества, да предостави равностойно третиране на дивидентите, изплатени на местни дружества от чуждестранни дружества²¹.

39. При тези обстоятелства, Съдът е постановил, че „членове [49 ДФЕС и 63 ДФЕС] не допускат законодателство на държава членка, което позволява на дружество — местно лице, получаващо дивиденти от друго дружество — местно лице, да приспадне от сумата, дължимата от първото дружество като авансов корпоративен данък, сумата на този авансово платен от второто

19 Вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 85 и 86).

20 Решение от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 46).

21 Вж. в този смисъл решения от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 72), от 30 юни 2011 г., *Meilicke* и др. (C-262/09, EU:C:2011:438, т. 29) и от 11 септември 2014 г., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 65).

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 от последното дружество в държавата, на която е местно лице²².

40. Съдът е съвсем ясен в своите мотиви и в отговора на втория и четвъртия въпрос, отправени по делото, по което е постановено решението от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707): членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС не допускат законодателство на държава членка, което не взема предвид вече платения върху разпределената печалба корпоративен данък само що се отнася до дивидентите с чуждестранен произход²³. Във връзка с това е важно облагането на тази печалба, а не обстоятелството, че дружеството — чуждестранно лице, което изплаща дивиденди на своето дружество майка, е данъчнозадължено лице за целите на облагането с корпоративен данък²⁴.

3. Заключение по първото твърдение за нарушение

41. От изложеното по-горе следва, че като отказва да вземе предвид данъчното облагане на непреките дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от Франция, докато механизмът, приложим за установените във Франция непреки дъщерни дружества, им позволява да изплатят на междинното дружество дивиденди, освободени от стойността на налагания данък, Френската република продължава да прилага дискриминацията, установена от Съда в решението от 15 септември 2011 г. по дело *Assor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

Б. По второто твърдение за нарушение, изведено от непропорционалния характер на изискванията, предвидени относно доказателствата в подкрепа на правото на възстановяване на неправомерно събраната удържка върху доходите от капитали

1. Доводи на страните

42. Комисията разделя второто си твърдение за нарушение на три части.

43. В първата част Комисията счита, че решенията на *Conseil d'État* изискват съответствие между, от една страна, счетоводните документи, свързани с разпределените дивиденди, и от друга страна, протоколите от общото събрание на дъщерните дружества, посочващи печалбата, която се разпределя под формата на дивиденди. Все пак за повечето дъщерни дружества, които не са установени във Франция, протоколът от общото събрание посочва, че се разпределя „разпределяемата печалба“, която представлява отчетна съвкупност, обхващаща всички неразпределени остатъци от предходните към новия отчетен период, както и резултата от предходната година. При тези обстоятелства би било много трудно и дори невъзможно да се прецени дали разпределяният дивидент е резултат от определен счетоводен резултат.

²² Решение от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 2 от диспозитива).

²³ Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 71).

²⁴ Вж. в този смисъл решение от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 73). Съдът е стигнал до извода, че „[с]ледователно отговорите на втория и четвъртия въпрос, отправени в рамките на производството, в което е постановено решението [от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)], не се засягат от констатацията, че чуждестранният корпоративен данък, с който е обложена стоящата в основата на разпределените дивиденди печалба, не е бил или не е бил изцяло платен от дружеството — чуждестранно лице, изплащащо посочените дивиденди на дружеството — местно лице, но е платен от дружество — местно лице на държава членка, което е пряко или непряко дъщерно дружество на първото дружество“ (т. 74).

44. Във втората част Комисията твърди наличието на нарушение, състоящо се в това, че решенията на Conseil d'État поставят правото на възстановяване на удържката върху доходите от капитали в зависимост от подаването на предварителна нарочна декларация, в която се посочва размерът на внесената удържка на основание преразпределението на дивидентите. Тъй като местните дружества обаче нямат възможност да се ползват от данъчен кредит, основаващ се на дължимата удържката при разпределянето на дивиденти от дъщерно дружество — чуждестранно лице, не можело да се изисква от тези дружества да са посочили тези дивиденти в данъчните си декларации. Като се основават на избора, направен от дружеството майка при плащането на удържката, решенията на Conseil d'État не зачитат задълженията, произтичащи от принципите на равностойност и ефективност, на които са подчинени националните правила за връщането на френските данъци, събрани в нарушение на правото на Съюза.

45. В третата част Комисията оспорва ограничението, състоящо се в изискването за представяне на доказателства, законоустановеният срок за съхранение на които е изтекъл. Като посочват, че изтичането на законоустановения срок за съхранение на документите не освобождава дружеството, заявило възстановяването на неправомерно събраната удържка върху доходите от капитали, от задължението да представи всички данни, които могат да докажат основателността на подаденото от него искане, решенията на Conseil d'État били в противоречие с принципа на ефективност.

46. В самото начало френското правителство подчертава, че в решението от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581) Съдът изрично уточнява, че възстановяването на удържката зависи от условието дружествата заявители да представят доказателства, чрез всички средства, за данъците, внесени от техните дъщерни дружества в държавата членка по установяване. В този контекст решенията на Conseil d'État се отличавали с особено отворен подход, тъй като те са приели всякакъв вид документи, позволяващи на дружествата да докажат данъчната ставка, с която са обложени техните дъщерни дружества — чуждестранни лица.

47. Що се отнася до първата част от второто твърдение за нарушение, това правителство припомня, че решенията на Conseil d'État не изискват доказателство за това, че данъците, чието възстановяване се иска, са наложени върху дивидентите за конкретна счетоводна година. По този начин внесените данъци, свързани с дивидентите, щели да се разглеждат в тяхната цялост, без да има значение счетоводната година, за която се отнасят.

48. Освен това обстоятелството, че в случаите, по които са приети решенията на Conseil d'État, той се основава на протоколите на общото събрание на дъщерните дружества — чуждестранни лица, произтичало от факта, че такива документи са били представени от засегнатите дружества като доказателство за данъчната ставка, с която са обложени разпределените дивиденти.

49. Що се отнася до втората част от второто твърдение за нарушение, френското правителство подчертава, че пълният размер на разпределените дивиденти, независимо дали става въпрос за дивиденти от френски дъщерни дружества или от дъщерни дружества — чуждестранни лица, трябва да бъде посочен в декларациите за удържката. Освен това, тъй като заплащането на удържката върху доходите от капитали се дължи само при преразпределене, дивидентите, за които се изисква доказателството за размера на данъка, са по необходимост тези, които са били предмет на такова преразпределение.

50. Що се отнася до третата част от второто твърдение за нарушение, решенията на Conseil d'État не изисквали представянето на доказателства извън техния законоустановен срок на съхранение. Conseil d'État основавал преценката си на представените от засегнатите дружества доказателства, сред които се съдържаха такива документи.

51. Във всеки случай данъчнозадълженото лице, като е подало заявление, свързано с данъците, е трябвало да запази документите, необходими за доказването на основателността на искането му, до приключването на административната процедура и на съдебното производство, независимо от законоустановения срок за съхранение.

2. Анализ

а) Относно използването на протоколите от общите събрания на разпределящите дивиденди дъщерни дружества

52. Комисията счита, че решенията на Conseil d'État изисквали съответствие между счетоводните документи, свързани с разпределените дивиденди, от една страна, и протоколите от общото събрание на дъщерните дружества за определяне на печалбата за разпределяне под формата на дивиденди, от друга.

53. Не споделям това тълкуване на въпросните решения. Всъщност, макар да е вярно, че Conseil d'État изтъква невъзможността за позоваване на данъци, които не можело да бъдат отнесени към сумите, записани в протоколите на общото събрание на разпределящите дивиденди дъщерни дружества, той прави това само за да посочи позицията, защитавана от министъра²⁵. От решенията на Conseil d'État не следва и че представянето на такива документи произтича от задължително указание на посочената юрисдикция.

54. Във всеки случай, въпреки че протоколите от общото събрание са използвани от Conseil d'État, изглежда, че това е в рамките на съвкупност от доказателства²⁶. Решенията на административните съдилища, посочени като примери от Френската република в писмената ѝ дуплика, подкрепят това тълкуване на решенията на Conseil d'État. Ето защо смятам, че първата част от второто твърдение за нарушение не е обоснована.

б) Относно изискването за предварително деклариране на удържката

55. Комисията счита, че с позоваването в решенията на Conseil d'État на направения от дружество майка избор при плащането на данъка, свързан с декларацията за това плащане, не са изпълнени задълженията, произтичащи от принципите на равностойност и ефективност.

56. Не се спори, че на установените във Франция дружества майки не е позволено да се ползват от данъчен кредит за дивидентите, получени от техните чуждестранни дъщерни дружества. В замяна на това, както се вижда не само от отговора на Френската република на официалното уведомително писмо от 26 ноември 2014 г., но също и от заключението на обществения докладчик пред Conseil d'État, установените във Франция дружества майки действително трябва да посочат в декларацията си за удържката дивидентите, които са получили от своите чуждестранни дъщерни дружества. Според заключението на обществения докладчик, ако е налице правна несигурност, тя не засяга задължението за деклариране, а единствено правния режим на разпределените дивиденди.

²⁵ Вж. по-конкретно решения от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 47) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 41).

²⁶ Вж. по-конкретно решения от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 49) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 43 и 50). Впрочем в решението по дело Accor изобщо не е посочен конкретен протокол. Освен това, въпреки че Conseil d'État се е основал на някои протоколи от заседанията на общото събрание по делото, по което е постановено решението Accor, това е направено не само за да се отхвърли частично изтъкнатата от жалбоподателя връзка, но и за да се оборят твърдения на министъра (вж. решение от 10 декември 2012 г. по дело Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 43, 50 и 56).

57. Възстановяване обаче би могло да има само при условие че при разпределянето на дивиденди е платен данък. При тези обстоятелства, тъй като всеки разпределен дивидент трябва задължително да се декларира, Conseil d'État не е нарушил принципите на равностойност и ефективност, когато е постановил, че дружествата майки не са имали основание да поддържат, че декларациите за удържката, които са подали, не могат да им бъдат противопоставени.

58. Ето защо смятам, че втората част от второто твърдение за нарушение не е обоснована. Решението от 8 март 2001 г., Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, EU:C:2001:134), на което се позовава Комисията, не може да промени този извод, тъй като в основата на това решение са искания за обезщетение, на които са били противопоставени бездействието на данъчнозадължените лица и неполагането от тях на дължимата грижа.

в) Относно последиците от изтичането на законоустановения срок за съхранение на доказателствата

59. На последно място, Комисията твърди, че Френската република неправилно е ограничила възможността за възстановяване на удържката, като е поискала представянето на доказателства, законоустановеният срок за съхранението на които е изтекъл.

60. В решенията на Conseil d'État е прието, че „дружество, което е подало заявление за възстановяване на удържката, трябва да разполага с всички данни, които могат да обосноват основателността на подаденото искане, в рамките на цялото производство, без изтичането на законоустановения срок за съхранението им да води до освобождаване от това задължение“²⁷.

61. Смятам, че този подход не е в противоречие с ограниченията, очертани от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Всъщност в това решение Съдът приема, че данъчнозадълженото лице трябва да представи сведения относно естеството на данъка и данъчната ставка, която действително е била приложена спрямо посочената печалба, предмет на разпределяне под формата на дивиденди²⁸. В това отношение той уточнява, че „искането за представяне [на доказателствата] трябва да бъде направено през законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи, предвиден в законодателството на държавата членка по установяване на дъщерното дружество“²⁹. В същата точка Съдът добавя и че от данъчнозадълженото лице не би могло да се иска „с цел ползването на данъчен кредит да представи документи за период, значително надхвърлящ законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи“.

63. Както обаче правилно отбелязва Френската република в писмената си защита, тези уточнения се вписват в рамките на разглеждането от Съда на принципа на ефективност, отнасящ се на първо място до административните органи на държавата членка по облагане. Според Съда „изискваните оправдателни документи би трябвало да позволят на данъчните власти на държавата членка по облагане да проверят по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчно предимство“³⁰.

27 Решения от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 35) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 31).

28 Вж. решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 92).

29 Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 101).

30 Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 99); курсивът е мой.

64. Ето защо според мен при административно производство по оспорване изтичането на законоустановения срок за съхранение на съответните документи следва да се преценява към датата, на която е започнало това досъдебно производство, а не към датата на евентуално разпореждане на сезирания впоследствие съд, свързано с тези документи. Това впрочем е единственият начин, по който може да се разбира второто уточнение, направено от Съда във връзка с изтичането на законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи, съгласно което не би могло да се иска от данъчнозадължено лице „да представи документи за период, значително надхвърлящ законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи“³¹. Всъщност, ако законоустановеният срок за съхранение беше строго установен, като обвързваше и юрисдикциите, как биха могли да се вземат предвид документи, които обхващат период, надхвърлящ дори и в незначителна степен законоустановения срок за съхранение на документите?

65. Освен това отбелязвам и че в решенията на Conseil d'État изрично се припомня, че „когато данъчнозадълженото лице представя доказателства или се позовава на невъзможността да представи такива, администрацията е длъжна да представи доказателства за противното [и че в този случай] съдът, пред който се разглежда данъчният спор, решава и преценява с оглед на доводите на страните дали по отношение на спорните дивиденди данъчнозадълженото лице е обосновоало искането си за възстановяване“³².

66. Смятам, че също като първите две части третата част от второто твърдение за нарушение е необоснована.

3. Извод относно второто твърдение за нарушение

67. При тези обстоятелства считам, че Комисията не доказва, че Френската република е обусловила възстановяването на дружество майка на сумите, така че да се гарантира прилагането на един и същ режим на данъчно облагане на разпределяните дивиденди от дъщерните му дружества, установени във Франция, и на разпределяните дивиденди от дъщерните дружества на това дружество, установени в други държави членки, от изисквания за доказване, които противоречат на принципите на равностойност и ефективност.

В. По третото твърдение за нарушение, изведено от ограничаването на възстановимата сума на неправомерно събраната удържка до една трета от размера на дивидентите

1. Доводи на страните

68. Според Комисията от решенията на Conseil d'État следва изрично, че размерът на подлежащия на възстановяване данъчен кредит на френските дружества майки, които са получили дивиденди от дъщерни си дружества — чуждестранни лица, е строго ограничен до една трета от размера на получените и разпределени дивиденди. За сметка на това размерът на данъчния кредит за дивидентите, разпределяни от местно дъщерно дружество, е предварително фиксиран като половината от размера на тези дивиденди.

³¹ Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 101).

³² Решения от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 37) и Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 33).

69. Следователно, като ограничават възстановяването на платената удържка върху доходите от капитали до една трета от изплатените от чуждестранно дъщерно дружество дивиденди, решенията на Conseil d'État поставяли дружествата, които получават такива дивиденди, в по-неблагоприятно положение спрямо дружествата, получаващи дивиденди от местно дъщерно дружество, което водело до запазването на дискриминацията, установена от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Френското правителство поддържа, че ограничението при възстановяването на удържката до една трета от получените дивиденди съответства на размера на действително внесената удържка. По този начин равното третиране на дивидентите, получени от местните и чуждестранните дъщерни дружества, било напълно гарантирано.

71. Освен това подобен пределен размер на възстановяване на удържката позволявал да бъдат отчетени еднакво данъчното облагане върху разпределените дивиденди, наложено от държавата членка по установяване на дъщерното дружество, и облагането на разпределените дивиденди от местно дъщерно дружество. По този начин посоченото ограничение може на практика да доведе до възстановяване на удържката върху доходите от капитали в по-малък размер от действително внесените данъци от разпределящото дивиденди дъщерно дружество в държавата членка по установяването му, но това възстановяване съответства точно на размера на действително платения данък от дружеството — местно лице. Това позволява да се избегне по-благоприятното третиране на дивидентите с чуждестранен произход, отколкото дивидентите, произхождащи от дружества, установени в държавата членка на дружеството майка.

2. Анализ

72. По същество съгласно приложимите разпоредби на CGI установените във Франция дружества майки, които получават дивиденди, разпределяни от дружества — местни лица, разполагат с данъчен кредит, съответстващ на половината от реално внесените суми. Тези дружества майки са задължени да заплатят удържка, равна на посочения данъчен кредит.

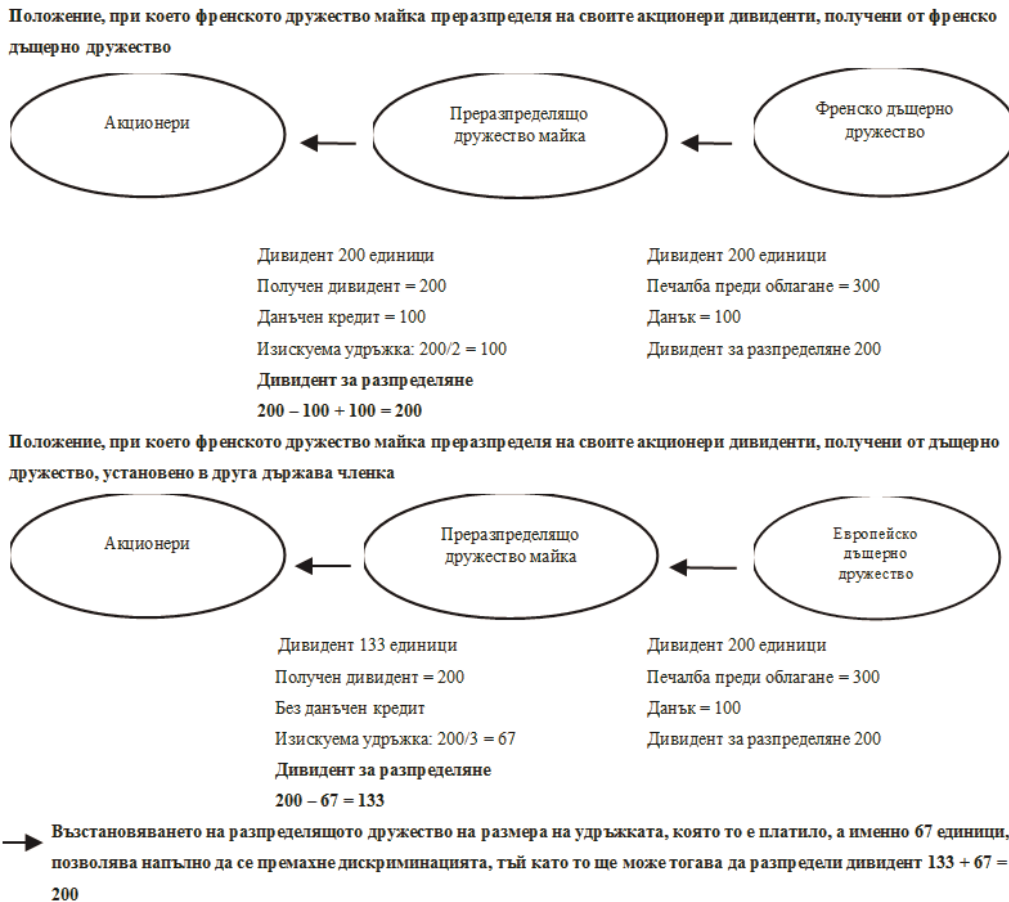
73. Съгласно решенията на Conseil d'État, „когато разпределящо дивидент дружество е обложено ефективно в държавата членка с данък с по-висока ставка от обичайната ставка на френския данък, а именно 33,33 %, размерът на данъчния кредит, на който то има право, не може да е по-голям от една трета от получените и преразпределени от него дивиденди“³³. Това ограничение би позволило прилагането на уговорката, направена от Съда, според която, когато печалбите на едно дружество са предмет на облагане в държавата на разпределящото дружество с данък в размер, по-голям от данъка, събиран от държавата членка на дружеството получател, последната не е длъжна да предоставя данъчен кредит над размера на дължимия от дружеството получател корпоративен данък³⁴.

74. Според мен Френската република убедително доказва твърденията си в това отношение. Всъщност, когато установено във Франция дъщерно дружество реализира 300 единици печалба, дивидентът, с които разполага дружеството майка, след като дъщерното дружество заплати корпоративния данък със стандартната данъчна ставка от 33,33 %, е 200 единици. Следователно установеното във Франция дружеството майка получава 200 единици дивидент, освободен от корпоративен данък, и по този повод има право на данъчен кредит, равен на половината от тази сума, а именно 100 единици. Тази сума е същата като удържката, която дружеството е задължено да заплати при разпределянето на дивиденди, като наличното салдо в полза на акционера е във всеки случай 200 единици. Когато обаче дивидент, равен на тази сума, е била

³³ Решения от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, т. 44) Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 40).

³⁴ Решение от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 90).

платен на дружеството майка от дъщерно дружество — чуждестранно лице, изискуемата удръжка представлява една трета от разпоределимия доход, без да може да се използва като компенсация данъчен кредит. Поради това наличното салдо при това положение е 133 единици. Като ограничава размера на подлежащата на възстановяване удръжка до една трета от получения дивидент от чуждестранното дъщерно дружество — което от своя страна е равно на данъчния кредит, получен от акционера по силата на това разпоределение — разпоределящото дивиденти дружество си връща сумата на внесената удръжка. По този начин се възстановява равновесието, тъй като наличното салдо от 200 единици се възвръща³⁵. Френската република илюстрира изложението си със следната схема:



75. Ако обаче Френската република трябва да възстанови удръжка, равна на целия платен данък от разпоределящото дъщерно дружество в държавата, в която то е установено, т.е. условната стойност, използвана в предходната точка от 100 единици, което е повече от данъка, платен от дружеството майка при получаването на дивидентите, сумата, получена от акционерите би била по-голяма в сравнение с получаваната от акционер, при положение че участват само местни лица³⁶.

35 Възможно е дружеството майка да е прехвърлило средства от резервите си, за да „компенсира“ платената удръжка и да предостави на своя акционер дивидент, който не е намален с данъка. Евантуален проблем с ликвидността в резултат на такова действие обаче не е бил предмет на жалбите, по които са постановени решенията на Conseil d'État, нито пък на настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения, отнасящо се само до начина на възстановяване на удръжката.

36 Всъщност получената в резултат на това сума би била: 133 единици (дивидент, получен от дъщерното дружество, намален с удръжката, платена от дружеството майка) + 100 (възстановима сума) = 233.

76. Следователно пределният размер на възстановимата удържка, равняващ се на една трета от дивидентите, които са предмет на преразпределяне (преди данъчно облагане), не е равен на действително платения данък от дъщерното дружество в държавата членка, в която то е установено. При все това възстановимата сума — която не подлежи на удържка и поради това е изцяло преразпределима — съответства на действително внесената удържка от разпределящото дружество, чието възстановяване то иска; поради това твърдяната дискриминация е премахната.

77. В писмената си реплика Комисията признава, че не е взела предвид факта, че възстановяванията, извършени вследствие на решението от 15 септември 2011 г., Ассор (C-310/09, EU:C:2011:581), не водят до данъчно облагане, нито до предоставяне на данъчен кредит. Независимо от това Комисията счита, че все още съществувала „опасност“ въвеждането на пределен размер на възстановяване да не премахне напълно дискриминацията, произтичаща от режима на данъчно облагане, обявен за несъвместим с правото на Съюза. Такъв бил случаят, когато окончателният размер на дължимия данък върху печалбата на дружествата е по-голям от удържката, събрана нагоре по веригата, или когато данъчното облагане на акционера надвишава размера на първоначално събраната удържка върху доходите от капитали. Следователно този нов подход е насочен към различията в третирането на крайните акционери. Тази хипотеза обаче не е разглежданата в делото, по което е постановено решението от 15 септември 2011 г., Ассор (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷, нито тази по делото пред съда по данъчни спорове, сезиран с искане за възстановяване на удържка от разпределящото дивиденти дружество майка.

78. Освен това този нов подход на Комисията е само израз на теоретичен анализ. Той изобщо не е придружен от конкретен пример, от който да се установи как се осъществява на практика. Все пак обаче „в производството за установяване на неизпълнение на задължения по член 258 ДФЕС е в тежест на Комисията да докаже наличието на твърдяното неизпълнение. Без да може да се основава на каквато и да било презумпция, тя трябва да представи на Съда необходимите доказателства, въз основа на които той да провери дали е налице неизпълнението на задължения“³⁸.

3. Заключение по третото твърдение за нарушение

79. С оглед на изложените по-горе съображения считам, че Комисията не доказва, че Френската република продължава да прилага дискриминацията, установена от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Ассор (C-310/09, EU:C:2011:581), като ограничава възстановяването на удържката, внесена върху платените от чуждестранно дъщерно дружество дивиденти, до една трета от тези дивиденти.

³⁷ Впрочем в отговора на втория въпрос, който му е отправен, Съдът изрично разграничава положението на дружеството майка от това на неговите акционери. Според Съда „разглежданият в главното производство данъчен режим се отнася до заплащането от едно дружество майка на удържка при разпределяне на дивиденти, а не до данък, събран при продажбата на стоки, които се прехвърля с посочената удържка върху трети лица“ (решение от 15 септември 2011 г., Ассор (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 75).

³⁸ Решение от 26 април 2018 г., Комисия/България (C-97/17, EU:C:2018:285, т. 69). Вж. също решение от 16 юли 2015 г., Комисия/Словения (C-140/14, непубликувано, EU:C:2015:501, т. 38).

Г. По четвъртото твърдение за нарушение, изведено от обстоятелството, че не е отправено преюдициално запитване до Съда за съвместимостта с правото на Съюза на ограниченията на правото на възстановяване на неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали

1. Доводи на страните

80. Според Комисията, Conseil d'État е трябвало да отправи преюдициално запитване, преди да определи правилата за възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, чието събиране е прието за несъвместимо с правото на Европейския съюз съгласно решението от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581). Всъщност като юрисдикция, която се произнася като последна инстанция по смисъла на член 267, параграф 3 ДФЕС, Conseil d'État е длъжен да отправи запитване до Съда с оглед на затрудненията да изведе последиците от това решение.

81. От една страна, в заключението на обществения докладчик и в искането на страните Conseil d'État да отправи ново преюдициално запитване са изтъкнати съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза на евентуални ограничения на правото на възстановяване на удръжката.

82. От друга страна, не може да се изключи опасността от появата на различия в съдебната практика в рамките на Съюза по отношение на решението от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Френското правителство припомня най-напред практиката на Съда, съгласно която националните юрисдикции не са задължени да отправят преюдициално запитване за тълкуване само по съображението че една от страните по делото желае това.

84. То поддържа по-нататък, че Комисията не е уточнила затрудненията, пред които е бил изправен Conseil d'État в разглежданите случаи, по които се е произнесъл с посочените решения, и които биха обосновавали отправянето на преюдициално запитване по член 267, трета алинея ДФЕС. Освен това тази юрисдикция била изправена пред фактически затруднения, а не пред такива, свързани с тълкуването на правото на Съюза.

85. Във всички случаи Conseil d'État основателно приел, че отговорите на въпросите, пред които е изправен, са очевидни в достатъчна степен, поради което не е длъжен да отправи до Съда ново преюдициално запитване.

2. Анализ

а) Относно принципа при нарушение на член 267, трета алинея ДФЕС

86. Четвъртото твърдение за нарушение е мислимо само в хипотезата, при която едно (или няколко) от останалите твърдения за нарушение е основателно. Както посочва самата Комисия, това последно твърдение се свежда до факта, че Conseil d'État не е изпълнил своето задължение „при обстоятелствата в настоящия случай“³⁹, т.е. относно последиците от решението от 15 септември 2011 г., Assor (C-310/09, EU:C:2011:581). Следователно това твърдение не се отнася до системно неизпълнение на задължението за отправяне на преюдициално запитване, което Conseil d'État има по силата на член 267, трета алинея ДФЕС.

³⁹ Вж. т. 118 от исквата молба на Комисията.

87. Във всички случаи, както споменах във въведението на настоящото заключение, Съдът се произнася за първи път по такова твърдение за нарушение в рамките на иск за неизпълнение на задължения. Въпреки това според мен е налице теоретична възможност за неизпълнение от страна на дадена държава основано на нарушение на член 267, трета алинея ДФЕС.

88. От една страна, безспорно е, че „отговорността на една държава членка по смисъла на член [258 ДФЕС] възниква независимо от това кой е органът на държавата, чието действие или бездействие е в основата на неизпълнението на задължението, дори да става въпрос за конституционно независима институция“⁴⁰. От друга страна, Съдът е отхвърлил довода, че би било трудно да се поправи неизпълнение на задължения, поради обстоятелството че то произтича от решение на върховна юрисдикция⁴¹.

89. Тази възможност е в съответствие не само с целта на задължението за сезиране, предвидено в член 267, трета алинея ДФЕС, но също и с условията на режима на отговорност на държавите членки за нарушаване на правото на Съюза.

90. Всъщност целта на задължението за сезиране на Съда, предвидено в член 267, трета алинея ДФЕС, е именно да се предотврати установяването в държава членка на национална съдебна практика, която не е в съответствие с разпоредбите на правото на Европейския съюз⁴². Както подчертава генералният адвокат Bot, неспазването от националните юрисдикции, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право, на задължението им за отправяне на преюдициално запитване води до лишаване на Съда от основната задача, която му е възложена в член 19, параграф 1, първа алинея ДЕС — осигуряване на „спазването на правото при тълкуването и прилагането на Договорите“⁴³.

91. Освен това от постоянната съдебна практика е видно, че неизпълнението на задължението за отправяне на преюдициално запитване, предвидено в член 267, трета алинея ДФЕС, е един от елементите, които трябва да бъдат взети предвид при преценката на отговорността на държава членка в резултат на решение на национална юрисдикция, произнасяща се като последна инстанция⁴⁴.

92. Възможността да се признае неизпълнение на задължения от държава членка поради нарушение на задължението за отправяне на преюдициално запитване, е обоснована в още по-голяма степен, когато е следствие от предходно решение на Съда. Всъщност според Съда задължението на съответната държава членка съгласно член 260, параграф 1 от ДФЕС означава, че „всички органи на съответната държава членка имат задължението да осигурят в сферата на съответните си правомощия изпълнение на решението на Съда. [Така с]ъдилищата на държавата от своя страна имат задължението да осигурят спазването на решението при упражняване на своите функции“⁴⁵. Установен по повод изпълнението на решение, в което се констатира неизпълнение на задължения, този извод се налага и по отношение на юрисдикциите, отправили преюдициално запитване до Съда, тъй като решенията за тълкуване

40 Решение от 5 май 1970, Комисия/Белгия (77/69, EU:C:1970:34, т. 15). За потвърждение на принципа във връзка с националната съдебна практика, вж. решения от 9 декември 2003 г., Комисия/Италия (C-129/00, EU:C:2003:656, т. 29) и от 12 ноември 2009 г., Комисия/Испания (C-154/08, непубликувано, EU:C:2009:695, т. 125).

41 Вж. в този смисъл решение от 12 ноември 2009 г., Комисия/Испания (C-154/08, непубликувано, EU:C:2009:695, т. 124—127). Впрочем по този повод Съдът припомня, че „въпреки че съдебни актове, които са изолирани или малобройни в контекста на съдебна практика, която има друга насока или в която е възприето тълкуване, отречено от върховната национална юрисдикция, не могат да бъдат взети предвид, това не се отнася за значимо тълкуване, възприето в съдебната практика, което не е отречено от посочената върховна юрисдикция или дори е потвърдено от нея“ (т. 126, Съдът препраща към т. 32 от решение от 9 декември 2003 г., Комисия/Испания (C-129/00, непубликувано, EU:C:2003:656)).

42 Вж. в този смисъл решение от 15 март 2017 г., Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, т. 33).

43 Вж. заключението на генералния адвокат Bot по дело Ferreira da Silva e Brito и др. (C-160/14, EU:C:2015:390, т. 102).

44 В този смисъл вж. решения от 30 септември 2003 г., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, т. 55), от 13 юни 2006 г., Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, т. 32) и от 28 юли 2016 г., Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, т. 25).

45 Решение от 14 декември 1982 г., Waterkeyn и др. (314/81—316/81 и 83/82, EU:C:1982:430, т. 14).

на Съда имат „всеобщо“ действие в правния ред на Съюза⁴⁶: когато една разпоредба от правото на Съюза е била тълкувана от Съда, това тълкуване е задължително за всички съдилища⁴⁷. Това тълкуване уточнява значението и приложното поле на разглежданото правило от правото на Съюза, така, както трябва или е трябвало да бъде разбирано и прилагано от момента на влизането му в сила⁴⁸.

93. Следователно, ако от правилата преюдициалния въпрос юрисдикция все още изпитва съмнения относно смисъла на правилото и е юрисдикция от последна инстанция, тя е длъжна да отправи повторно запитване до Съда. Всъщност при тези обстоятелства отговорът на Съда е необходим за решаването на спора, така че в съответствие с решение от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335)⁴⁹ „възниква“ задължение за отправяне на преюдициално запитване⁵⁰.

94. Всъщност, що се отнася до обхвата на това задължение, Съдът вече е потвърдил, че „от съдебната практика, установена след постановяване на решение *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335), следва, че когато пред юрисдикцията, чиито актове съгласно вътрешното право не подлежат на обжалване по съдебен ред, се постави въпрос от правото на Съюза, тя трябва да изпълни задължението си за сезиране, освен ако не установи, че повдигнатият въпрос е ирелевантен, [т.е. „ако отговорът на въпроса, независимо от това какъв е той, не би могъл по никакъв начин да повлияе на решаването на спора“]⁵¹ или разглежданата разпоредба от правото на Съюза вече е била предмет на тълкуване от Съда, или правилното прилагане на правото на Съюза е толкова очевидно, че не оставя място за никакво основателно съмнение“⁵².

б) Относно прилагането на принципа в разглеждания случай

95. В края на моя анализ на второто и третото твърдение стигнах до заключението, че *Conseil d'État* не е възприел неправилно смисъла и обхвата на решението от 15 септември 2011 г., *Assor* (C-310/09, EU:C:2011:581), що се отнася до допустимия режим на доказване и преценката каква част от удържката да бъде възстановена. В това отношение той не може да бъде упрекнат в неизпълнение на задължението за отправяне на преюдициално запитване. Всъщност може да се приеме, че разглежданите правни въпроси са били разрешени по смисъла на решение от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335, т. 14) с решението от 15 септември 2011 г., *Assor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. За сметка на това възприетият в решенията на *Conseil d'État* подход по отношение на данъка, платен от непреките дъщерни дружества, е по-проблематичен, тъй като е безспорно, че за да разреши случаите, с които е сезиран, е необходимо да приложи правото на Съюза.

46 Вж. в този смисъл *Wildemeersch*, J. Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur. — *Journal des tribunaux*, 2018, 256—257, по-специално р. 257. Самият автор препраща към *Lenaerts*, K. Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure. — In *Curtin*, D. et *Heukels*, T. (dir.). *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henty G. Schermers*, Vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, 355—380, по-специално р. 376.

47 Вж. в този смисъл *Soulard*, S., *Rigaux*, A., et *Munoz*, R. *Contentieux de l'Union européenne/3 — Renvoi préjudiciel — Recours en manquement*, coll. *Axe Droit*, Paris, Lamy, 2011, No 59.

48 В същия смисъл вж. решение от 27 март 1980 г., *Meridionale Industria Salumi* и др. (66/79, 127/79 и 128/79, EU:C:1980:101, т. 9).

49 Точка 11 от това решение.

50 Изразът е взет от *Lekkou*, E., коментар 24, [в] *Karpenschif*, M. et *Nourissat*, C. (dir.). *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3. éd., PUF, 2016, 131—136, по-специално No 24-4. Вж. в този смисъл решение от 28 юли 2016 г., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, т. 47).

51 Решение от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335, т. 10), курсивът е мой. Вж. също решения от 18 юли 2013 г., *Consiglio Nazionale dei Geologi* (C-136/12, EU:C:2013:489, т. 26) и от 15 март 2017 г., *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, т. 42).

52 Решение от 9 септември 2015 г., *Ferreira da Silva e Brito* и др. (C-160/14, EU:C:2015:565, т. 38). Вж. също в този смисъл решения от 15 септември 2005 г., *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, т. 33), от 9 септември 2015 г., *X* и *Van Dijk* (C-72/14 и C-197/14, EU:C:2015:564, т. 55) и от 1 октомври 2015 г., *Doc Generici* (C-452/14, EU:C:2015:644, т. 43).

97. Несъмнено единствено националната юрисдикция е компетентна да прецени дали правилното прилагане на правото на Съюза е толкова очевидно, че не оставя място за никакво основателно съмнение, и следователно да се въздържа от отправяне до Съда на повдигнат пред нея въпрос относно тълкуването на правото на Съюза⁵³. С други думи, „единствено националните юрисдикции, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право, имат задължение да преценяват на своя собствена отговорност и по независим начин дали са изправени пред *acte clair*“⁵⁴.

98. Безспорно е обаче, че след постановяването на решението от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335), за да стигне до извода, че случаят е такъв, „националната юрисдикция, действаща като последна инстанция, трябва да се убеди, че отговорът е също толкова очевиден за юрисдикциите на другите държави членки и за Съда“⁵⁵. Както Съдът е уточнил „[т]ази национална юрисдикция може да не отнесе въпроса до Съда и да поеме отговорността за неговото решаване само ако тези условия са изпълнени“⁵⁶.

99. В настоящия случай е безспорно, че въпросът за отчитането на данъка, платен от непреките дъщерни дружества на дружеството майка, не е разгледан от Съда в решението от 15 септември 2011 г., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), но е предмет на решението от 13 ноември 2012 г. *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Следователно, като е решил да се отклони от това решение с единствения мотив, че режимът в Обединеното кралство е различен от френския режим относно данъчния кредит и удържката, *Conseil d'État* не е могъл да бъде сигурен, че съображенията му ще бъдат толкова очевидни и за Съда. Впрочем различните разрешения, предложени от дружествата жалбоподатели и от обществения докладчик, показват липсата на сигурност при избора на решение.

100. Във всеки случай, като не е отправил запитване до Съда, *Conseil d'État* е създал *опасност* от различия в съдебната практика в рамките на Съюза, несъвместима със задължението му да отправи преюдициално запитване в качеството си на юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване, съгласно член 267, трета алинея ДФЕС.

101. Не може да бъде споделено и твърдението на Френската република, че необходимостта да се вземе предвид данъчното облагане на непреките дъщерни дружества, не налага тълкуване на правото, а единствено преценка на фактите. Всъщност, за да се изчисли подлежащата на възстановяване сума, което представлява фактическа преценка, е необходимо преди това да се разреши въпросът дали трябва да се вземе предвид данъкът, платен от непреки дъщерни дружества, а отговорът на този въпрос зависи от приложимата правна норма⁵⁷.

3. Извод относно четвъртото твърдение за нарушение

102. С оглед на гореизложените съображения считам, че Френската република не е изпълнила задължението, което има *Conseil d'État* по силата на член 267, трета алинея ДФЕС.

53 Вж. в този смисъл решение от 9 септември 2015 г., *Ferreira da Silva e Brito* и др. (C-160/14, EU:C:2015:565, т. 40).

54 Решение от 9 септември 2015 г., *X и Van Dijk* (C-72/14 и C-197/14, EU:C:2015:564, т. 59).

55 Решение от 28 юли 2016 г., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, т. 48), курсивът е мой. Вж. също в този смисъл решения от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335, т. 16) и от 15 септември 2005 г., *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, т. 39).

56 Решение от 28 юли 2016 г., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, т. 48). Вж. също решение от 6 октомври 1982 г., *Cilfit* и др. (283/81, EU:C:1982:335, т. 16).

57 В това отношение отбелязвам, че *Olivier Fouquet*, председател на отделение на *Conseil d'État*, завършва своя коментар, посветен на решенията на *Conseil d'État*, като уточнява, че „[с]порът поставя и други интересни въпроси, като например отчитането на дивидентите, изплащани от непреките дъщерни дружества. Става въпрос за чисто правни въпроси, а не правораздавателна техника“ (*Fouquet*, O. *Conseil d'État, précompte et fléchage: „non possumus“*. — *Revue de droit fiscal*, No 1, 1/2013, 1–2, по-специално р. 2, курсивът е мой).

103. Всъщност, макар с оглед на решението от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707) да е безспорно, че вземането предвид на внесения данък от непреките дъщерни дружества — чуждестранни лица е въпрос от правото на Съюза, който може да повлияе на разрешаването на споровете, с които е сезиран *Conseil d'État*, и въпреки че правилното прилагане на правото на Съюза не е толкова очевидно, че да не оставя място за никакво основателно съмнение, *Conseil d'État* е решил да не отправи преюдициално запитване до Съда по този въпрос.

V. По съдебните разноски

104. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

105. В случая Комисията и Република Франция са направили съответни искания другата страна в производството да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

106. Член 138, параграф 3 от Процедурния правилник предвижда, че Съдът може да реши една от страните да понесе наред с направените от нея съдебни разноски и част от съдебните разноски на другата страна, ако обстоятелствата по делото оправдават това. В настоящия случай, тъй като предлагам искът на Комисията да бъде уважен само относно първото и четвъртото твърдение за нарушение, считам, че следва да се приложи тази разпоредба и Френската република да бъде осъдена да заплати наред с направените от нея съдебни разноски и половината от тези на Комисията.

VI. Заключение

107. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови следното:

- „1) Като отказва да вземе предвид данъчното облагане на непреките дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от Франция, докато механизмът, приложим за установените във Франция непреки дъщерни дружества, им позволява да изплатят на междинното дружество дивиденди, освободени от стойността на налагания данък, *Conseil d'État* (Франция) продължава да прилага дискриминацията, установена от Съда в решението от 15 септември 2011 г., *Assog* (C-310/09, EU:C:2011:581), поради което Френската република не е изпълнила задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.
- 2) Тъй като *Conseil d'État* не е отправил запитване до Съда, въпреки че вземането предвид на внесения данък от непреките дъщерни дружества — чуждестранни лица, е въпрос от правото на Съюза, който може да повлияе на разрешаването на споровете, с които *Conseil d'État* е сезиран, и въпреки че правилното прилагане на правото на Съюза не е толкова очевидно, че да не оставя място за никакво основателно съмнение, Френската република не е изпълнила задължението си по член 267, трета алинея ДФЕС.
- 3) Отхвърля иска в останалата му част.
- 4) Осъжда Френската република да понесе освен направените от нея съдебни разноски и половината от тези на Европейската комисия, която понася половината от своите съдебни разноски“.