



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

4 октомври 2018 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС и член 267, трета алинея ДФЕС — Верижно данъчно облагане — Различно третиране в зависимост от държавата членка, в която е установено непрякото дъщерно дружество — Възстановяване на недължимо внесена удържака върху доходите от капитали — Изисквания за доказателствата, обосноваващи това възстановяване — Пределен размер на правото на възстановяване — Дискриминация — Национална юрисдикция, която се произнася като последна инстанция — Задължение да се отправи преюдициално запитване“

По дело C-416/17

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 10 юли 2017 г.,

Европейска комисия, за която се явяват J.-F. Brakeland и W. Roels, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Френска република, за която се явяват E. de Moustier, A. Alidière и D. Colas, в качеството на представители,

ответник,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия в пети състав, E. Levits (докладчик), M. Berger и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: M.-A. Gaudissart, заместник-секретар,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 юни 2018 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 юли 2018 г.,

* Език на производството: френски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като продължава да прилага дискриминационно и непропорционално третиране спрямо френски дружества майки, които получават дивиденди от чуждестранни дъщерни дружества, що се отнася до правото на възстановяването на събрания в нарушение на правото на Съюза данък, тълкувано от Съда в решението от 15 септември 2011 г., дело Assor (С-310/09, ЕУ:С:2011:581), Френската република не е изпълнила задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС и член 267, трета алинея ДФЕС, както и тези, които произтичат от принципите на равностойност и ефективност.

Националното право

- 2 В член 146, параграф 2 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., Assor (С-310/09, ЕУ:С:2011:581), се уточнява:

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

- 3 Съгласно член 158 bis, I от CGI, в редакцията му, приложима през данъчните години, разглеждани в делото, по което е постановено решението от 15 септември 2011 г., Assor (С-310/09, ЕУ:С:2011:581):

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

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

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

Той може да бъде използван само доколкото доходът е включен в данъчната основа на данъка върху дохода, дължим от ползвателя.

Той се получава при плащането на този данък.

Той се възстановява на физически лица, доколкото размерът му надхвърля размера на дължимия от тях данък“.

- 4 В член 223 *sexies*, параграф 1, първа алинея от CGI, в редакцията му, приложима към разпределянето на нарежданията за плащане, считано от 1 януари 1999 г., се посочва:

„[...] [К]огато разпределяните от едно дружество доходи се приспадат от сумите, които не се облагат с корпоративен данък в нормативно определения му размер [...], това дружество е задължено да внесе удръжка върху доходите от капитали, равна на данъчния кредит, изчислена

при условията, предвидени в член 158 bis, параграф 1. [...] Удръжката се дължи за разпределените дивиденди, даващи право на предвидения в член 158 bis данъчен кредит, независимо от това кой получава тези дивиденди“.

Обстоятелствата по спора

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

- 5 През 2001 г. Accor, учредено по френското право дружество, прави искане до френската данъчна администрация за възстановяването на удръжката върху доходите от капитали, платена при получаването на дивиденди от дъщерните му дружества, които са установени в други държави членки. Искането за възстановяване се основава на обстоятелството, че що се отнася само до дивидентите, произхождащи от местни дъщерни дружества, при преразпределянето им дружеството майка може да приспада от удръжката върху доходите от капитали, за чието внасяне е задължено, данъчния кредит, свързан с разпределянето на тези дивиденди. След отказа на посочената администрация по това искане, Accor подава жалба пред френските административни юрисдикции.
- 6 Сезиран с преюдициално запитване от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция), Съдът посочва в решението си от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), на първо място в точка 49, че за разлика от дивидентите, произхождащи от местни дъщерни дружества, френското законодателство не позволява да се предотврати облагането, извършвано на нивото на разпределящото дивидентите чуждестранно дъщерно дружество, докато удръжки от дивидентите, получени както от местните, така и от чуждестранните дъщерни дружества, се извършват при тяхното преразпределение.
- 7 От това Съдът заключава в точка 69 от това решение, че подобна разлика в третирането между дивидентите, разпределяни от местно дъщерно дружество, и разпределяните от чуждестранно дъщерно дружество противоречи на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.
- 8 По-нататък, в точка 92 от посоченото решение, Съдът приема, че държавата членка трябва да може да определи размера на корпоративния данък, платен в държавата членка по установяване на разпределящото дивиденди дружество, за да го направи предмет на данъчен кредит, предоставен на дружеството майка получател, и че поради това не е достатъчно да се представи доказателство, че разпределящото дивиденди дружество е било обложено в своята държава членка 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 печалба.
- 9 В точки 99 и 101 от същото решение Съдът добавя, че изискваните оправдателни документи трябва да позволят на данъчните власти на държавата членка по облагане да провери по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчно предимство 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 дружество, без да може да се изисква да се представят документи за период, значително по-дълъг от този срок.
- 10 Така Съдът е постановил:
„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 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 по делото в главното производство“.

Решенията на Conseil d'État

- 11 След постановяването на решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État, в решенията си от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (наричани по-нататък „решенията на Conseil d'État“), определя условията, от които зависи възстановяването на удържката върху доходите от капитали, внесена в нарушение на правото на Съюза.
- 12 Така, що се отнася, на първо място, до обхвата на възстановяването на удържката върху доходите от капитали, Conseil d'État приема, че:
- 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, данъкът, внесен от непрякото дъщерно дружество, което е реализирало печалбата, от която са разпределени дивиденди, не се взема предвид при определянето на удържката, подлежаща на възстановяване на дружеството майка (решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, т. 29 и от 10 декември 2012 г., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 24),
 - когато разпределящото дружество е било действително обложено в държавата 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 дивиденди (решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, т. 44 и от 10 декември 2012 г., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 40).

- 13 На второ място, що се отнася до доказателствата, които трябва да се представят в подкрепа на исканията за възстановяване, Conseil d'État констатира:
- противопоставимостта на декларациите за удръжката върху доходите при определянето на размера на получените дивиденди от дъщерни дружества, установени в друга държава членка (решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, т. 24 и 25 и от 10 декември 2012 г., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 19 и 20),
 - необходимостта да се разполага с всички данни, които могат да бъдат в подкрепа на основателността на искането за възстановяване в рамките на цялото производство, без изтичането на законоустановения срок за съхранението им да води до освобождаване от това задължение (решения на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, т. 35 и от 10 декември 2012 г., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, т. 31).

Досъдебната процедура

- 14 Вследствие на решенията на Conseil d'État Комисията е получила няколко жалби, свързани с условията за възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, внесена от френски дружества, които са получили дивиденди с чуждестранен произход.
- 15 Тъй като при обмена на информация между Комисията и Френската република тази институция не получава задоволителен отговор, на 27 ноември 2014 г. тя изпраща на френските органи официално уведомително писмо, в което посочва, че някои от условията, предвидени в решенията на Conseil d'État, за възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, могат да представляват нарушения на правото на Съюза.
- 16 След като Френската република оспорва в своя отговор от 26 януари 2015 г. повдигнатите срещу нея твърдения за нарушения, на 29 април 2016 г. Комисията ѝ връчва мотивирано становище, с което изисква от нея да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с това становище в двумесечен срок от получаването му.
- 17 Тъй като в отговора си от 28 юни 2016 г. Френската република продължава да поддържа своята позиция, Комисията предявява настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения на основание член 258 ДФЕС.

По иска

- 18 В подкрепа на иска си Комисията изтъква четири твърдения за нарушения, от които първите три са за нарушаване на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, тълкувани от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (С-310/09, EU:С:2011:581), както и на принципите на равностойност и на ефективност, а четвъртото е за нарушаване на член 267, трета алинея ДФЕС.

По първото твърдение за нарушение, а именно за нарушаването на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС поради ограничаването на правото на възстановяване на удръжката върху доходите от капитали вследствие на невземането предвид на данъчното облагане, приложено към непреките дъщерни дружества, установени в държава членка, различна от Френската република

Доводи на страните

- 19 Комисията счита, че решенията на Conseil d'État не са предотвратили посочената от Съда в решението му от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), несъвместимост на френското законодателство с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС. Всъщност по силата на решенията на Conseil d'État облагането на чуждестранните непреки дъщерни дружества, от които приходя печалбата, от която са разпределени дивиденди от чуждестранното дъщерно дружество на местното дружество майка, не се вземало предвид за целите на възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, внесена от дружеството майка при преразпределяне на дивиденди. Напротив, в една чисто вътрешна верига на капиталово участие икономическото двойно данъчно облагане би било неутрализирано, тъй като разпределянето на дивиденди между непрякото дъщерно дружество и дъщерното дружество дава право на данъчен кредит за сума, равна на удръжката върху доходите от капитали, дължима поради това преразпределяне.
- 20 От друга страна, тази разлика в третирането в зависимост от седалището на разпределящото дивиденди непряко дъщерно дружество не можело да бъде обективно обоснована.
- 21 Най-напред, липсата във френското право на понятието „непряко дъщерно дружество“ не можело да послужи като основание да не се вземе предвид облагането на печалбата, от която са разпределени дивиденди от чуждестранното непряко дъщерно дружество на дружеството майка посредством нейното дъщерно дружество, тъй като това водело до опасността механизмът на данъчния кредит да се прилага прекалено формалистично. Освен това се поставяло под въпрос третирането на дивидентите в зависимост от техния произход, а не от произхода на образуванията, които са част от веригата на капиталово участие. В това отношение обстоятелството, че дъщерното дружество е било освободено от данък, било ирелевантно, тъй като от самото начало дивидентите, разпределени от непрякото дъщерно дружество, са били обложени с данък.
- 22 По-нататък, тъй като удръжката върху доходите от капитали при разпределение на дивиденди представлява задължение, наложено от френското законодателство, не можело да се твърди, че допълнителната данъчна тежест върху дивидентите, разпределяни от местно дружество, които произтичат от предварителното разпределение на дивиденди между нейното чуждестранно дъщерно дружество и чуждестранното ѝ непряко дъщерно дружество, намира своето основание в законодателството на държавите членки по тяхното място на установяване.
- 23 Накрая, Комисията поддържа, че Френската република не може да се отклони от задължението да предотвратява икономическото двойно данъчно облагане при разпределянето на дивиденди, произхождащи от печалбата на чуждестранно непряко дъщерно дружество, под предлог че не следва да приспособи своята данъчна система към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки. Всъщност от Френската република се изисквало не да приспособи своята данъчна система, а само да я прилага еднакво, независимо от произхода на разпределяните дивиденди.
- 24 Френската република не оспорва факта, че условията за възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, посочени в решенията на Conseil d'État, не позволяват да се неутрализира данъчното облагане на дивидентите, разпределяни от чуждестранно непряко дъщерно дружество. Тя обаче твърди, че френският режим осигурява предотвратяването на

двойното данъчно облагане само на равнището на всяко дружество, което разпределя дивиденди. Всяка държава членка обаче била свободна да организира своята данъчна система, доколкото това не води до дискриминация, така че не следвало да приспособява своята собствена данъчна система към тези на другите държави членки.

- 25 Впрочем в случая френската данъчна правна уредба не позволявала от данъка, дължим от дружество майка, да се приспадат данъците, внесени от нейните непреки местни дъщерни дружества. Всъщност данъчният кредит бил предоставян на дружеството майка единствено поради данъчното облагане на печалбата на разпределящото дивиденди дъщерно дружество. Следователно не съществувало задължение за Френската република да гарантира, че при изчисляването на възстановяваната удръжка върху доходите от капитали, ще бъде отчетено данъчното облагане, приложено към непреките чуждестранни дъщерни дружества, които разпределят дивиденди.
- 26 Тогава обстоятелството, че разпределянето на дивиденди 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.
- 27 Освен това, доколкото френската система, целяща премахване на двойното данъчно облагане, не използва термина „непряко дъщерно дружество“, приспадането на дължимия данък при разпределяне на дивиденди било възможно само по отношение на дружеството, което получава тези дивиденди. С други думи, ставало въпрос за двустранно отношение между две образувания, съответно разпределящо и получаващо дивиденди, с уточнението, че при преразпределяне от междинно дружество непрякото дъщерно дружество било считано за дъщерно дружество на междинното дружество.
- 28 При тези обстоятелства 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* (С-446/04, ЕУ:С:2006:774), и от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (С-35/11, ЕУ:С:2012:707). Всъщност френската правна уредба не вземала предвид данъка, дължим от непреките дъщерни дружества, независимо дали са местни или чуждестранни лица, като тази правна уредба се основавала на логиката на смекчаване на данъчното облагане, а не на логиката на данъчно облагане на група.

Съображения на Съда

- 29 С първото си твърдение за нарушение Комисията счита, че при възстановяването на удръжката върху доходите, дължима от местно дружество майка във Франция по повод на разпределянето на дивиденди, произтичащата от решенията на *Conseil d'État* невъзможност за позоваване на данъчното облагане на печалбата, от която са разпределени тези дивиденди и която е реализирана от установено в друга държава членка непряко дъщерно дружество на посоченото дружество, когато те са преразпределени на това дружество майка посредством чуждестранно дъщерно дружество, не позволява да се поправи несъвместимостта на френския механизъм за избягване на двойното данъчно облагане с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, установена от Съда в решението му от 15 септември 2011 г., *Accor* (С-310/09, ЕУ:С:2011:581).
- 30 В точка 69 от това съдебно решение Съдът е приел, че членове 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 дивиденди, изплатени от дъщерните му дружества, да приспада от удръжката 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 разпределени от установено в друга държава членка дъщерно дружество, при положение че в такъв случай това разпределяне не предполага предоставяне на данъчен кредит, свързан с разпределянето на дивидентите от това дъщерно дружество.

- 31 Както подчертава Комисията, прилагането от Conseil d'État на решението от 15 септември 2011 г., Accor (С-310/09, ЕУ:С:2011:581), води до това, че местното дружество майка, което е получател на дивиденди, разпределяни от едно от неговите дъщерни дружества, установено в друга държава членка, получава възстановяване на удържката върху доходите от капитали, дължима поради преразпределянето на тези дивиденди на неговите акционери, като се взема предвид данъчното облагане на тези дивиденди само на равнището на дъщерното дружество. За разлика от това предходното облагане на същите дивиденди на предишно ниво по веригата на капиталово участие по отношение на непряко дъщерно дружество не се взема предвид при определянето на размера на подлежащата на възстановяване удържка върху доходите.
- 32 В това отношение Френската република не оспорва, че в рамките на една чисто вътрешна верига на капиталово участие френският режим за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане води механично до отчитане на данъчното облагане на дивидентите, разпределяни на всяко ниво по веригата на капиталово участие. Всъщност всяко разпределяне на дивиденди от дъщерно дружество дава право на данъчен кредит, който дружеството майка може да приспадне от дължимата от нея удържка върху доходите в качеството на дъщерно дружество по повод на преразпределянето на тези дивиденди на своето дружество майка, удържка, която е равна на данъчния кредит. По този начин разглежданата система предотвратява икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба чрез предоставянето на данъчен кредит на дружеството майка, което компенсира удържката, дължима върху преразпределената от нея печалба.
- 33 За разлика от това, в рамките на трансгранично разпределяне на дивиденди предвиденото ограничаване при изчисляването на възстановяваната удържка върху доходите от капитали, дължима при преразпределяне от местното дружество майка, което е получател на тези дивиденди, до данъчното облагане на посочените дивиденди по отношение на самото чуждестранно дъщерно дружество, което ги разпределя, води, в случай че печалбата, от която са разпределени тези дивиденди, е реализирана от непряко дъщерно дружество, до по-неблагоприятно третиране на посочените дивиденди, отколкото в случай на чисто вътрешна верига на капиталово участие.
- 34 Всъщност в хипотезата, в която дивидентите, разпределяни от чуждестранно дъщерно дружество на неговото местно дружество майка, са освободени от данъчно облагане в държавата членка на установяване на дъщерното дружество, размерът на възстановяваната удържка върху доходите от капитали, дължима при преразпределяне, е нулев, тъй като данъчното облагане на дивидентите на равнището на дъщерното дружество не съществува. Така невземането предвид на действителното данъчно облагане на печалбата, от която са разпределени преди това дивидентите на предишно ниво по веригата на капиталово участие, а именно от дъщерно дружество на дъщерното дружество, поддържа икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба.
- 35 Както посочва Френската република, 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 Съюза. По този начин всяка държава членка остава свободна да организира своя режим на облагане на разпределените печалби, доколкото в този режим няма забранена от Договора за функционирането на ЕС дискриминация (вж. в този смисъл решение от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, С-35/11, ЕУ:С:2012:707, т. 40).

- 36 Следва да се припомни, че по отношение на данъчноправна уредба като тази, чиито условия на прилагане са оспорени от Комисията и с която се цели предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределените печалби, положението на дружество акционер, получаващо дивиденди с чуждестранен произход, е сравнимо с това на дружество акционер, получаващо дивиденди с национален произход, доколкото и в двата случая е възможно да се стигне по принцип до верижно данъчно облагане на реализираните печалби (решения от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 62, от 15 септември 2011 г., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 45 и от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 37).
- 37 Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС обаче предвиждат задължение за държавата членка, в която се прилага система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане, когато местни дружества изплащат дивиденди на местни лица, да осигури равностойно третиране на дивидентите, изплащани от чуждестранни дружества на местни лица (решения от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 72, от 10 февруари 2011 г., *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen*, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 60 и *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 38), освен ако тази разлика в третирането може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес (решения от 15 септември 2011 г., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 44 и от 11 септември 2014 г., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 69).
- 38 Освен това доводът на Френската република за липсата на понятието „непряко дъщерно дружество“ във френската система за избягване на двойното данъчно облагане не е относим предвид целта на разглежданата правна уредба, както и на механизма, приет за нейното осъществяване.
- 39 Всъщност, макар предоставянето на данъчен кредит да е предвидено само в рамките на двустранно отношение между дружеството майка и неговото дъщерно дружество, разглежданият данъчен режим предотвратява икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, разпределяна и от местни непреки дъщерни дружества поради последователното прилагане на разглежданото данъчно предимство на всички нива по веригата на капиталово участие на установените във Франция дружества.
- 40 Френската република подчертава, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от успоредното упражняване на данъчни правомощия от различни държави членки, не представляват ограничения на свободите на движение, доколкото това упражняване не е дискриминационно.
- 41 Несъмнено качеството на държава членка на държавата, за която полученото дивиденди дружество е местно лице, обаче не може да включва задължение за тази държава членка да компенсира съществуващо неблагоприятно данъчно положение вследствие на многократно облагане, осъществено изцяло от държавата членка, на чиято територия е установено разпределящото тези дивиденди дружество, доколкото първата държава членка нито облага, нито отчита по различен начин получените дивиденди по отношение на установените на нейна територия дружества (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 84).
- 42 От точка 39 от настоящото решение обаче е видно, че разглежданото неблагоприятно данъчно положение произтича от френското данъчно законодателство. Всъщност съгласно това законодателство се облага с данък чрез удръжка върху доходите от капитали преразпределянето на вече обложената печалба, но се позволява премахване на икономическото двойно данъчно облагане, когато преразпределените печалби са били обложени първоначално с данък по отношение на местно непряко дъщерно дружество. За разлика от това, съгласно посоченото законодателство се облага с данък преразпределянето на печалбите, произхождащи

първоначално от чуждестранно непряко дъщерно дружество дори когато тези печалби вече са били обложени с данък в държавата членка, в която е установено това непряко дъщерно дружество, без обаче да се дава възможност да се вземе предвид същото това данъчно облагане с цел да се премахне икономическото двойно данъчно облагане, произтичащо от френското законодателство.

- 43 Следователно, за да преустанови така установеното дискриминационно третиране при прилагането на посочения данъчен механизъм, насочен към предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределяните дивиденди, Френската република е била длъжна в границите на своите собствени данъчни правомощия да вземе предвид предходното данъчно облагане на разпределените печалби, произтичащо от упражняването на данъчни правомощия от държавата членка по произход на дивидентите (вж. в този смисъл решение от 11 септември 2014 г., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 86), независимо на какво ниво по веригата на капиталово участие е приложено това облагане, а именно към дъщерно дружество или към непряко дъщерно дружество.
- 44 Всъщност, както е видно от точка 82 от решение на Съда от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), във връзка с диспозитива на решението от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), държавата членка, която позволява на местно дружество, получаващо дивиденди от друго местно дружество, да приспадне от сумата, дължима от първото дружество като корпоративен данък сумата на този платен от второто дружество данък, следва да признае такава възможност на местно дружество, получаващо дивиденди от чуждестранно дружество, що се отнася до данъка, съответстващ на разпределената печалба, независимо дали е бил платен от пряко или от непряко дъщерно дружество на първото дружество.
- 45 В това отношение съществуващата разлика между разглеждания в настоящото дело френски механизъм, основан на предоставянето на данъчен кредит, и механизма в Обединеното кралство, разгледан в делата, по които са постановени решения 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), не засяга принципа, припомнен в предходната точка. Всъщност тази разлика се отнася само до данъчната техника, използвана за постигането на една и съща цел, а именно да се премахне икономическото двойно данъчно облагане на разпределяната печалба. Всяка държава членка обаче остава свободна да организира своя собствен режим за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на разпределяната печалба, доколкото разглежданият режим не води до дискриминация, забранена от Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решение от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 40).
- 46 От изложеното по-горе следва, че като е отказала при изчисляването на възстановявания удръжката върху доходите от капитали, внесена от местно дружество майка при разпределяне на дивиденди, изплатени от чуждестранно непряко дъщерно дружество посредством чуждестранно дъщерно дружество, да вземе предвид данъчното облагане, приложено към това чуждестранно непряко дъщерно дружество в държавата членка по установяването му върху печалбата, от която са разпределени тези дивиденди, въпреки че националният механизъм за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане позволява, в случай на чисто вътрешна верига на капиталово участие, да се неутрализира облагането на разпределените от дружество дивиденди, приложено на всяко ниво по тази верига на капиталово участие, Френската република не е изпълнила задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

По второто твърдение за нарушение, а именно за непропорционалността на изискванията, предвидени в областта на доказването, за да се обоснове правото на възстановяване на неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали

Доводи на страните

- 47 Второто твърдение на Комисията за нарушение се състои от три части.
- 48 С първата част от това твърдение за нарушение Комисията изтъква, че изискването за съответствие между счетоводните документи, свързани с разпределените дивиденди, и протоколите от общите събрания на дъщерните дружества, посочващи печалбата, която се разпределя под формата на дивиденди, прави изключително трудно и дори невъзможно да се докаже, че разпределените дивиденди са свързани с определен счетоводен резултат, тъй като протоколите от общите събрания са насочени често към отчетна съвкупност, обхващаща остатъци от предходни счетоводни години.
- 49 В рамките на втората част Комисията поддържа, че като поставя правото на възстановяване на удръжката върху доходите от капитали в зависимост от подаването на предварителна нарочна декларация, в която се посочва размерът на направената удръжка въз основа на преразпределянето на дивидентите, на практика Conseil d'État не зачитал това право. Такъв бил по-специално случаят с дружествата, които не са поискали да се ползват от данъчен кредит за разпределените дивиденди, произтичащи от чуждестранни дъщерни дружества преди постановяване на решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 50 Всъщност, тъй като по силата на френското законодателство местните дружества не могат да се ползват от данъчен кредит, основаващ се на дължимата удръжка при разпределянето на дивиденди от чуждестранно дъщерно дружество, не можело да се изисква от тези дружества да посочват тези дивиденди в данъчните си декларации за удръжката върху доходите от капитали.
- 51 Накрая, с третата част на същото твърдение за нарушение се изтъква, че решенията на Conseil d'État правели изключително трудно и дори невъзможно за чуждестранното дъщерно дружество да докаже плащането на данък върху разпределените дивиденди, тъй като в тези решения се посочвало, че изтичането на законоустановения срок за съхранение на документите не освобождава дружеството, което иска възстановяване на неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали, от задължението да представи всички данни, с които може да се докаже основателността на неговото искане.
- 52 Френската република подчертава преди всичко че в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), изрично е уточнено, че възстановяването на удръжката зависи от условието дружествата заявители да представят с всякакви доказателствени средства доказателства за данъците, изплатени от техните дъщерни дружества в държавата членка по установяване.
- 53 В този контекст решенията на Conseil d'État се отличавали с особено отворен подход, тъй като тази юрисдикция приема всякакъв вид документи, позволяващи на дружествата да докажат данъчната ставка, с която са обложени техните чуждестранни дъщерни дружества.
- 54 Първо, Френската република припомня, че съгласно решенията на Conseil d'État не се изисква доказателство, че данъците, чието възстановяване е поискано, са наложени върху дивидентите за конкретна счетоводна година. По този начин внесените данъци във връзка с дивидентите са разглеждани в тяхната цялост, независимо от счетоводната година, за която се отнасят.

- 55 При това обстоятелството, че по делата, по които са приети решенията на Conseil d'État, той се основава на протоколите на общите събрания на чуждестранните дъщерни дружества, произтичащо от факта, че такива документи са му били представени от засегнатите дружества като доказателство за размера на данъчната ставка, с която са обложени разпределените дивиденди.
- 56 Второ, Френската република подчертава, че формулярите за удръжката върху доходите от капитали позволяват технически да се установи размерът на удръжките, направени върху преразпределянето на дивиденди от чуждестранни дъщерни дружества. Освен това, тъй като заплащането на удръжката върху доходите от капитали се дължи само при преразпределяне, дивидентите, за които се изисква доказателството за размера на данъка, били по необходимост тези, които са били предмет на такова преразпределение.
- 57 Трето, в решенията на Conseil d'État не се изисква представянето на доказателства, които не са обхванати от законоустановения срок на съхранение. Conseil d'État основавал преценката си на представените от засегнатите дружества доказателства. Във всички случаи данъчнозадълженото лице, като е подало жалба по административен ред във връзка с данъчно облагане, трябвало да запази документите, необходими за доказването на основателността на искането му, до приключването на административната процедура и дори на съдебното производство, независимо от законоустановения срок за съхранението им.

Съображения на Съда

– Предварителни бележки

- 58 Следва да се напомни, от една страна, че данъчните власти на една държава членка имат право да изискат от данъчнозадължено лице доказателствата, които сметат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени предвидените от разглежданото законодателство условия за данъчно предимство и в резултат на това дали посоченото предимство следва да се предостави (вж. в този смисъл решения от 3 октомври 2002 г., Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, т. 50, от 26 юни 2003 г., Skandia и Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, т. 43, от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 54, от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 95, от 30 юни 2011 г., Meilicke и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 45 и от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 82).
- 59 От друга страна, за да се поправи на практика несъвместимостта на френското законодателство с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, тълкувани в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Съдът приема, че държавата членка трябва да може да определи размера на корпоративния данък, платен в държавата членка по установяване на разпределящото дивиденди дружество, за да го направи предмет на данъчен кредит, предоставен на дружеството майка получател, и уточнява, че не е достатъчно да се представи доказателство, че разпределящото дивиденди дружество е било обложено в своята държава членка 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 печалба (решение от 15 септември 2011 г., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 92).

– По първата част

- 60 Трябва да се отбележи, че в исковата си молба, за да докаже, че Френската република налага непропорционални изисквания в областта на доказването, като предвижда съответствие между счетоводните документи, свързани с разпределените дивиденди, и протоколите от общите

събрания на дъщерните дружества, посочващи печалбата, която се разпределя под формата на дивиденди, Комисията се позовава на точки 43 и 56 от решението на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), отнасящи се до разглеждането на сумите, подлежащи на възстановяване за периода от 1999 г. до 2001 г.

- 61 От това следва, че Комисията не оспорва необходимостта за дружество майка, което иска възстановяване на неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали, да представи доказателства, за всеки дивидент, относно действително приложената данъчна ставка и размера на действително платения данък върху печалбите, реализирани от чуждестранните дъщерни дружества.
- 62 От решението на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), обаче не е видно той да е възнамерявал да ограничи доказването на факта, че сумите, за които е поискано възстановяване, действително се отнасят до разпределените дивиденди, до представянето на протоколите от общите събрания на дъщерните дружества, в които е посочено такова разпределяне
- 63 Всъщност, макар в това решение да са посочени тези документи, нищо не позволява да се направи изводът, че признаването на правото на неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали е обусловено задължително от представянето им.
- 64 В това отношение следва да се припомни, че в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения на основание член 258 ДФЕС, Комисията следва да докаже наличието на твърдяното неизпълнение, като представи пред Съда всички необходими доказателства, въз основа на които последният да провери дали е налице неизпълнение на задължения (решение от 28 януари 2016 г., Комисия/Португалия, С-398/14, ЕУ:С:2016:61, т. 47).
- 65 Предвид изложените по-горе съображения Комисията не е изпълнила изискването за доказване, което е в нейна тежест, така че първата част на второто основание не може да се приеме.

– По втората част

- 66 Комисията счита, че френското право, което е приложено в решенията на Conseil d'État, и по-специално ограничението, произтичащо от изискването за представяне на декларации за удръжката върху доходите от капитали, както и противопоставимостта на избора, направен от дружеството майка при плащането на удръжката по повод на тези декларации, води до нарушение на принципите на равностойност и ефективност.
- 67 В това отношение е безспорно, че за да се поправи несъвместимостта на френското законодателство с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, тълкувани от Съда в решението му от 15 септември 2011 г., Accor (С-310/09, ЕУ:С:2011:581), Френската република е следвало да възстанови удръжката върху доходите от капитали, направена от местни дружества при преразпределението на дивидентите, произхождащи от техните чуждестранни дъщерни дружества, като се вземе предвид данъчното облагане на печалбите, от които са разпределени тези дивиденди в държавата по установяване на тези дъщерни дружества, в границите на данъчната ставка, приложима във Франция.
- 68 Тъй като обаче, от една страна, искането за възстановяване е обусловено задължително от предшестваща го удръжка върху доходите от капитали, и от друга страна, правопораждащият факт за удръжката върху доходите от капитали е разпределянето на дивиденди, такова искане не може да бъде допустимо при неплащане на удръжката.

- 69 Ето защо декларациите за удръжка върху доходите от капитали се отнасят до разпределянето на всички дивиденди, независимо от произхода им, което позволява установяването на размера на направените удръжки при разпределянето на дивиденди, произхождащи от чуждестранни дъщерни дружества.
- 70 В това отношение Френската република е доказала, че формулярите за деклариране на удръжката върху доходи от капитали изискват да се посочи разпределянето на дивиденди от чуждестранни дъщерни дружества, което Комисията не е оспорила впоследствие в писмената си реплика.
- 71 Следователно не може да се приеме, че фактът на противопоставяне на избора, направен от дружество майка при плащането на удръжката по повод на свързаната с нея декларация, води до нарушение на принципите на равностойност и ефективност.
- 72 При тези обстоятелства, предвид факта, че Комисията носи тежестта на доказване, както бе посочено в точка 64 от настоящото решение, втората част на второто твърдение за нарушение трябва се отхвърли като неоснователна.

– По третата част

- 73 Според Комисията решенията на Conseil d'État правят изключително трудно и дори невъзможно за чуждестранното дъщерно дружество да докаже плащането на данък върху разпределените дивиденди, тъй като дружеството майка, което иска възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, не е освободено от задължението да представи доказателства за посоченото плащане, за които е изтекъл законоустановеният срок за съхранение, произтичащ от националното право на друга държава членка.
- 74 Следва да се отбележи, че що се отнася до спазването на принципа на ефективност, изискваните доказателства би трябвало да позволят на данъчните власти на държавата членка по облагане да провери по ясен и точен начин дали са изпълнени условията за получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2011 г., Assor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 99).
- 75 Освен това представянето за всеки дивидент на данни относно действително приложената данъчна ставка и размера на действително платения данък върху печалбите, реализирани от чуждестранни дъщерни дружества, установени в други държави членки, може да бъде изисквано само при условие 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 (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2011 г., Assor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 100).
- 76 В това отношение искането за представяне на посочените данни 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. Така подобно искане не може да се отнася до документи, обхващащи период, който значително надхвърля законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2011 г., Assor, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 101).

- 77 Следователно, както е видно от Решение от 15 септември 2011 г., Accor (С-310/09, EU:С:2011:581), данъчните органи на държава членка не могат да изискат представянето на административни документи в подкрепа на искане за възстановяване след изтичането на срок, който надхвърля значително законоустановения срок за съхранението на тези документи в държавата членка по произход на същите документи.
- 78 В това отношение от точка 35 от решението на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от точка 31 от решението на Conseil d'État от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), следва, че дружество, което е подало жалба по административен ред, трябва да разполага с всички данни, с които може да се докаже основателността на неговото искане, в рамките на цялото производство, без изтичането на законоустановения срок за съхранението им да води до освобождаване от това задължение.
- 79 При тези обстоятелства, както отбелязва генералният адвокат в точка 64 от заключението си, релевантната дата, за да се прецени дали е налице евентуално нарушение на принципа на ефективност, поради факта че данъчните органи на държава членка са поискали административен документ за доказването на определени факти, е датата, на която е започнало това досъдебно производство.
- 80 Поради това в рамките на производството по обжалване по административен ред задължението за представяне на доказателства в подкрепа на основателността на искане за възстановяване не може да представлява нарушение на принципа на ефективност, при положение че това задължение не обхваща срок, който надхвърля значително законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документи.
- 81 Впрочем от решенията на Conseil d'État, в които е посочено, че изтичането на законоустановения срок за съхранението на административните и счетоводните документни не засяга задължението на съответното дружество да разполага с всички данни, с които може да се докаже основателността на неговото искане, „в рамките на цялото производство“, и по-специално в рамките на съдебното производство. Всъщност дружеството не може да поддържа, че изтичането на този срок води автоматично до възникването на право на възстановяване на внесената удръжка.
- 82 Що се отнася до твърдението за неспазване на принципа на равностойност, Комисията не изтъква нито един довод, с който да може да се докаже основателността на това твърдение за нарушение.
- 83 Ето защо, тъй като третата част на второто твърдение за нарушение е неоснователна, второто твърдение за нарушение трябва да се отхвърли изцяло.

По третото твърдение за нарушение, а именно ограничаването на сумата, подлежаща на възстановяване за неправомерно събраната удръжка върху доходите от капитали, до определен размер от една трета от сумата на разпределените дивиденди

Доводи на страните

- 84 Комисията припомня, че решенията на Conseil d'État налагат ограничение върху сумата, подлежаща на възстановяване на дружествата майки за удръжката върху доходите от капитали, внесена при разпределянето на дивиденди, получени от чуждестранно дъщерно дружество, като този определен размер е равен на една трета от сумата на разпределените дивиденди.

- 85 Според Комисията обаче, тъй като размерът на данъчния кредит за разпределяните от местно дъщерно дружество дивиденди представлява неизменно половината от размера на тези дивиденди, решенията на Conseil d'État не са предотвратили дискриминацията, установена от Съда в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), между дивидентите, разпределяни от местно дружество, и тези, които са разпределяни от чуждестранно дружество.
- 86 Френската република поддържа, че ограничението при възстановяването на удръжката до пределния размер от една трета от получените дивиденди съответства на размера на действително внесената удръжка. По този начин равното третиране между дивидентите, разпределяни от местни дъщерни дружества, и тези, които са разпределяни от чуждестранни дъщерни дружества, било напълно гарантирано.
- 87 Освен това подобен пределен размер при възстановяването на удръжката позволявал да се вземе предвид данъчното облагане върху разпределяните дивиденди, приложено от държавата членка по установяване на дъщерното дружество, по такъв начин, че да е еднакво с облагането на дивидентите, разпределяни от местно дъщерно дружество.
- 88 По този начин посоченото ограничение несъмнено можело на практика да доведе до възстановяване на удръжката върху доходите от капитали в размер, по-малък от данъка, действително заплатен от разпределящото дивиденди дъщерно дружество в държавата членка по установяването му. Това възстановяване обаче съответствало точно на размера на действително внесената от местното дружество удръжка върху доходите от капитали, така че се избягвало по-благоприятното третиране на дивиденди с чуждестранен произход, в сравнение с дивидентите, разпределяни от местно дружество.

Съображения на Съда

- 89 В точка 87 от решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Съдът е приел, че ако от съдебната практика произтича, че правото на Съюза налага на държава членка, която е въвела система за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане на дивиденди, изплащани на местни лица от местни дружества, да осигури равно третиране на дивидентите, изплащани на местни лица от чуждестранни дружества, това право не налага на държавите членки да третират по-благоприятно данъчнозадължените лица, инвестирали в чуждестранни дружества, отколкото тези, които са инвестирали в местни дружества.
- 90 В случая е безспорно, че по силата на решенията на Conseil d'État за сумата, подлежаща на възстановяване на дружествата майки за удръжката върху доходите от капитали, внесена от тях при разпределянето на дивиденди, получени от чуждестранно дъщерно дружество, е предвиден пределен размер, равен на една трета от сумата на разпределените дивиденди.
- 91 Комисията счита, че след като данъчният кредит, предоставен на дружество, разпределящо дивиденди, получени от местно дъщерно дружество, винаги е равен на половината от сумата на тези дивиденди, ограничаването на подлежащата на възстановяване удръжка върху доходите от капитали в случай на разпределяне на дивиденди от чуждестранно дъщерно дружество, до пределен размер от една трета от сумата на тези дивиденди, представлява дискриминация.
- 92 Подобен довод обаче не може да бъде приет.
- 93 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 74 от заключението, прилагането в решенията на Conseil d'État на разпоредбите на CGI, които са били в сила за разглежданите години на данъчно облагане, позволява да се стигне в крайна сметка до равностойно данъчно

третиране на дивидентите, преразпределяни от дружество майка на неговите собствени акционери, независимо от това дали неговото дъщерно дружество, което първоначално е реализирало тази печалба, е местно или чуждестранно лице.

- 94 В това отношение от самия текст на член 223 *sexies*, параграф 1, първа алинея от CGI следва, че удръжката, която дружество майка е длъжно да внесе при преразпределянето на дивиденти на своите собствени акционери, е равен на данъчния кредит, изчислен при условията, предвидени в член 158 bis от CGI, като този данъчен кредит е равен на половината от дивидентите, получени преди това от дружеството майка. По този начин посоченият данъчен кредит позволява да се компенсира от дружеството майка задължението за внасяне на удръжката върху доходите от капитали и да се премахне икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба.
- 95 Впрочем, както посочва Френската република в писмената си защита, без това да бъде оспорено от Комисията, когато дивидентите, разпределяни от дъщерно дружество, не са свързани с никакъв данъчен кредит, както е случаят с чуждестранно дъщерно дружество, удръжката върху доходите от капитали, която трябва да бъде внесена от дружеството майка, е равен на една трета от разпределените дивиденти. От това следва, че в крайна сметка ограничението при възстановяването на удръжката на дружеството майка до пределния размер от една трета от разпределените дивиденти дава възможност и да се избегне икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба.
- 96 При тези обстоятелства посоченият пределен размер позволява да се премахне разликата в третирането между тези дивиденти и дивидентите от местно дъщерно дружество, установена от Съда в решението му от 15 септември 2011 г., *Assor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Всъщност, по силата на принципите, изведени в това съдебно решение, и по-специално в точка 88 от него, държавата членка не може да бъде задължена да предоставя данъчен кредит за данъчното облагане, приложено в друга държава членка върху разпределената печалба, който да превишава размера на данъка, произтичащ от прилагането на нейното собствено данъчно законодателство.
- 97 Комисията също така поддържа в репликата си и че когато, след като си е възстановило неправомерно събраната удръжка, дружеството майка разпределя тези суми на своите собствени акционери, за последните могат да възникнат „пропуснати ползи“ в сравнение с разпределението в чисто вътрешен план.
- 98 В това отношение е достатъчно е да приеме за установено, че делата, по които са постановени решенията на Conseil d'État, не се отнасят до положението на крайните акционери на разпределящите дивиденти дружества, тъй като по тези дела жалбите на съответните дружества майки са били насочени към възстановяването на внесена от последните удръжка върху доходите от капитали.
- 99 Следователно третото твърдение за нарушение трябва да се отхвърли.

По четвъртото твърдение за нарушение, а именно за нарушаването на член 267, параграф 3 ДФЕС

Доводи на страните

- 100 Според Комисията Conseil d'État е трябвало да отправи преюдициално запитване до Съда, преди да определи правилата за възстановяване на удръжката върху доходите от капитали, чието събиране е прието за несъвместимо с членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС с решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 101 Всъщност, от една страна, Conseil d'État е национална юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно вътрешното право по смисъла на член 267, трета алинея ДФЕС и която следва да отправи преюдициално запитване, когато е сезирана със спор, свързан с въпрос за тълкуването на правото на Съюза.
- 102 От друга страна, съвместимостта с правото на Съюза на ограниченията, посочени в решенията на Conseil d'État, изглежда най-малкото съмнителна, по-специално с оглед на съдебната практика, произтичаща от решението от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Във всеки случай самото обстоятелство, че Комисията придава различен смисъл на принципите, изведени в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), в сравнение с този, който се изтъква от Conseil d'État, показва, че изводите, които следват от тези решения, не могат да се ползват с презумпция за съвместимост с правото на Съюза.
- 103 Френската република поддържа, че Комисията не е уточнила затрудненията, пред които е бил изправен Conseil d'État по делата, по които се е произнесъл с посочените от тази институция решения, и които биха обосновавали отправянето на преюдициално запитване по член 267, трета алинея ДФЕС. В действителност единствените затруднения, пред които бил изправен Conseil d'État, били от фактическо естество, а не затруднения, свързани с тълкуването на правото на Съюза.
- 104 Във всички случаи, според Френската република, Conseil d'État е имал основание да приеме, че отговорите на повдигнатите пред него въпроси можело ясно да бъдат изведени от съдебната практика.

Съображения на Съда

- 105 Необходимо е да се подчертае, че четвъртото твърдение на Комисията за нарушение се основава на схващането, че в качеството си на юрисдикция, която се произнася като последна инстанция, Conseil d'État не е можел да тълкува правото на Съюза, така както го е тълкувал в решенията си от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), без предварително да отправи преюдициално запитване до Съда.
- 106 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че задължението на държавите членки да спазват разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС обвързва всички техни органи, включително съдебните в рамките на правомощията им.
- 107 Така неизпълнение на задължения от държава членка може по принцип да бъде установено на основание член 258 ДФЕС независимо от това кой е органът на тази държава, чието действие или бездействие е в основата на неизпълнението на задължението, дори да става въпрос за

конституционно независима институция (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).

- 108 От друга страна, следва да се припомни и че доколкото не съществува никаква възможност за съдебно обжалване на решението на дадена национална юрисдикция, последната по принцип е длъжна да сезира Съда по смисъла на член 267, трета алинея ДФЕС, щом пред нея бъде повдигнат въпрос относно тълкуването на Договора за функционирането на ЕС (вж. решение от 15 март 2017 г., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, т. 42).
- 109 Съдът е приел, че целта на това задължение за сезирането му, предвидено в същата разпоредба, е по-специално да се предотврати установяването в която и да е държава членка на национална съдебна практика, която не е в съответствие с разпоредбите на правото на Съюза (решение от 15 март 2017 г., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 110 Несъмнено тази юрисдикция не носи подобно задължение, когато установи, че повдигнатият въпрос е ирелевантен или че разглежданата разпоредба от правото на Съюза вече е била предмет на тълкуване от Съда, или още че правилното прилагане на правото на Съюза е толкова очевидно, че не оставя място за никакво основателно съмнение, като съществуването на такава възможност следва да бъде преценявано с оглед на специфичните характеристики на правото на Съюза, особените трудности при неговото тълкуване и риска от различия в съдебните актове в рамките на Съюза (вж. в този смисъл решения от 6 октомври 1982 г., Cilfit и др., 283/81, EU:C:1982:335, т. 21, от 9 септември 2015 г., Ferreira da Silva e Brito и др., C-160/14, EU:C:2015:565, т. 38 и 39 и от 28 юли 2016 г., Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, т. 50).
- 111 В това отношение, що се отнася до въпроса, разгледан в рамките на първото твърдение за нарушение по настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения, както изтъква генералният адвокат в точка 99 от заключението си, тъй като в решението от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), не е посочено нищо по този въпрос, Conseil d'État се е отклонил от решението от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), с мотива че разглежданият британски режим е различен от френския режим на данъчния кредит и удържката върху доходите от капитали, въпреки че не е могъл да бъде сигурен, че съображенията му ще бъдат толкова очевидни и за Съда.
- 112 Освен това от изложеното в точки 29—46 от настоящото решение при разглеждането на първото твърдение за нарушение, изтъкнато от Комисията, следва, че поради липсата на преюдициално запитване от страна на Conseil d'État по делата, по които е постановил решенията си от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), същият е стигнал в посочените решения до разрешение, основаващо се на тълкуване на разпоредбите на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, което е в противоречие с тълкуването на тези разпоредби в настоящото решение, а това предполага, че наличието на основателно съмнение по отношение на посоченото тълкуване не може да бъде изключено към момента, в който се е произнесъл Conseil d'État.
- 113 Следователно, без да е необходимо да се анализират останалите доводи, изтъкнати от Комисията в рамките на настоящото твърдение за нарушение, трябва да се приеме, че в качеството си на юрисдикция, чиито решения не подлежат на съдебно обжалване съгласно вътрешното право, Conseil d'État е трябвало да отправи преюдициално запитване до Съда на основание член 267, трета алинея ДФЕС, за да избегне риска от неправилно тълкуване на правото на Съюза (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. 44).

114 Ето защо, тъй като Conseil d'État е пропуснал да сезира Съда в съответствие с процедурата, предвидена в член 267, трета алинея ДФЕС, за да прецени дали при изчисляването на възстановяваната удръжка върху доходите от капитали, внесена от местно дружество при разпределянето на дивиденди, изплатени от чуждестранно дружество посредством чуждестранно дъщерно дружество, е трябвало да се откаже да се вземе предвид данъчното облагане, приложено към това второ дружество върху печалбата, от която са разпределени тези дивиденди, въпреки че тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза, възприето от него в решенията от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), не е толкова очевидно, че да не оставя място за никакво основателно съмнение, четвъртото твърдение за нарушение трябва да бъде уважено.

По съдебните разноски

115 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Френската република и последната е загубила делото само частично, всяка страна трябва да бъде осъдена да понесе направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

- 1) Като е отказала при изчисляването на възстановяваната удръжка върху доходите от капитали, внесена от местно дружество при разпределяне на дивиденди, изплатени от чуждестранно дружество посредством чуждестранно дъщерно дружество, да вземе предвид данъчното облагане, приложено към това второ дружество върху печалбата, от която са разпределени тези дивиденди, въпреки че националният механизъм за предотвратяване на икономическото двойно данъчно облагане позволява, в случай на чисто вътрешна верига на капиталово участие, да се неутрализира облагането на разпределените от дружество дивиденди, приложено на всяко ниво по тази верига на капиталово участие, Френската република не е изпълнила задълженията си по членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.
- 2) Тъй като Conseil d'État (Франция) е пропуснал да сезира Съда на Европейския съюз в съответствие с процедурата, предвидена в член 267, трета алинея ДФЕС, за да прецени дали при изчисляването на възстановяваната удръжка върху доходите от капитали, внесена от местно дружество при разпределянето на дивиденди, изплатени от чуждестранно дружество посредством чуждестранно дъщерно дружество, е следвало да се откаже да се вземе предвид данъчното облагане, приложено към това второ дружество върху печалбата, от която са разпределени тези дивиденди, въпреки че тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза, възприето от него в решенията от 10 декември 2012 г., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), и от 10 декември 2012 г., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), не е толкова очевидно, че да не оставя място за никакво основателно съмнение, Френската република не е изпълнила задълженията си по член 267, трета алинея ДФЕС.
- 3) Отхвърля иска в останалата му част.
- 4) Европейската комисия и Френската република понасят направените от тях съдебни разноски.

Подписи