



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

7 септември 2017 година *

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Данък, удържан при източника — Директива 90/435/ЕИО — Член 1, параграф 2 — Член 5, параграф 1 — Освобождаване — Дивиденди, разпределяни от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, притежавано пряко или непряко от местни за трети държави лица — Презумпция — Данъчна измама, избягване на данъци и данъчни злоупотреби“

По дело C-6/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Франция) с акт от 30 декември 2015 г., постъпил в Съда на 6 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Eqiom SAS, по-рано **Holcim France SAS**,

Enka SA

срещу

Ministre des Finances et des Comptes publics,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: Е. Regan, председател на състава, Ал. Арабаджиев и С.Г. Fernlund (докладчик),
съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: V. Giacobbo-Peyronnel, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 ноември 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Eqiom SAS и Enka SA, от R. Alberti, адвокат,
- за френското правителство, от D. Colas и S. Ghiandoni, в качеството на представители,
- за датското правителство, от С. Thorning и M. Wolff, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

- за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от A. Rubio González и V. Ester Casas, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- за Европейската комисия, от W. Roels и L. Pamukcu, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 януари 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, както и на член 1, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118 (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Egiom SAS, по-рано Holcim France SAS, правопреемник на дружеството Euro Stockage и Enka SA, от една страна, и френската данъчна администрация, от друга страна, във връзка с отказа на последната да освободи от данъка, удържан при източника, дивидентите, разпределяни от Euro Stockage на Enka, дружество майка на Euro Stockage.

Правото на Съюза

- 3 Трето и пето съображение от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества имат следното съдържание:

„като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества.

[...]

като има предвид, че освен това е необходимо с цел гарантиране на фискална неутралност печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на дружеството майка, да бъде освободена от удържане при източника; [...].

4 Член 1 от тази директива гласи:

„1. Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави членки,

разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, които са техни дъщерни дружества.

[...]

2. Настоящата директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“.

5 Член 5, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника“.

Френското право

6 Code général des impôts [Общ данъчен кодекс] в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите в главното производство (наричан по-нататък „CGI“) гласи в член 119 bis, параграф 2, първа алинея:

„По отношение на доходите по членове 108—117 bis се прилага данък, удържан при източника, при определената в член 187-1 ставка, когато лицата, които ги получават, нямат данъчен адрес или седалище във Франция. С декрет се определят условията и редът за прилагане на тази разпоредба“.

7 Член 119 ter от CGI предвижда:

„1. Удържането при източника, предвидено в член 119 bis, параграф 2, не се прилага по отношение на дивидентите, разпределяни на юридическо лице, което отговаря на условията, изброени в параграф 2 от настоящия член, от дружество или организация, която е задължена за корпоративен данък по нормална ставка.

2. За да получи освобождаването, предвидено в параграф 1, юридическото лице трябва да представи доказателства пред длъжника или пред лицето, което гарантира изплащането на тези доходи, че е действителният получател на дивидентите и че отговаря на следните условия:

- a) да има място на действително управление в държава членка на Европейската общност и да не се счита за регистрирано за данъчни цели извън Общността по смисъла на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава;
- b) да има правно-организационна форма сред посочените в списъка, изготвен с наредба на министъра, отговарящ за икономиката, в съответствие с приложението към [Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества];

- c) да притежава пряко непрекъснато в продължение на две и повече години най-малко 25 % от капитала на юридическото лице, което разпределя дивидентите, или да поеме задължението да запази този дял непрекъснато в продължение на срок от най-малко две години и да посочи по въпросите на данъка върху оборота, представител, който да отговаря за плащането на данъка, удържан при източника, посочен в параграф 1, при неизпълнение на това задължение;

Делът, предвиден в предходната алинея, се намалява на 20 % за дивидентите, разпределяни между 1 януари 2005 г. и 31 декември 2006 г., на 15 % за дивидентите, разпределяни между 1 януари 2007 г. и 31 декември 2008 г., и на 10 % за дивидентите, разпределяни, считано от 1 януари 2009 г.;

- d) да е задължено в държавата членка, в която е неговото място на действително управление, за корпоративен данък в тази държава, без да има възможност за избор и без да бъде освобождавано от него.

[...]

2 bis. Разпоредбите на параграф 1 се прилагат към дивидентите, разпределени на местата на стопанска дейност на юридическите лица, които отговарят на условията, определени във втора алинея, когато тези места на стопанска дейност се намират във Франция или в друга държава — членка на Европейската общност.

3. Разпоредбите на параграф 1 не се прилагат, когато разпределените дивиденти се получават от юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или повече местни лица от държави, които не са членки на Съюза, освен ако юридическото лице не докаже, че структурата на дяловите участия между дружествата няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е да се възползва от разпоредбите на параграф 1.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 Eqiom, по-рано Holcim France, правопреемник на Euro Stockage, дружество, учредено по френското право, е дъщерно дружество на Enka, учредено по люксембургското право дружество, което притежава 100 % от неговия капитал. Над 99 % от капитала на последното дружество се притежават от Waverley Star Investments Ltd, дружество, учредено по кипърското право, което на свой ред е контролирано от установеното в Швейцария дружество Campsores Holding SA.
- 9 През 2005 г. и 2006 г. Euro Stockage изплаща дивиденти на своето дружество майка — Enka. След счетоводен одит, на който първото дружество е обект, френската данъчна администрация прилага по отношение на това дружество данъка, удържан при източника, предвиден в член 119 bis, параграф 2 от CGI.
- 10 Тогава двете дружества подават искане за освобождаване от данъка, удържан при източника, предвиден в член 119 ter от този кодекс. Тази администрация обаче отхвърля тяхното искане на основание член 119 ter, параграф 3 от посочения кодекс, който предвижда, че такова освобождаване не се прилага, когато разпределяните дивиденти се получават от юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или няколко местни лица за държави, които не са членки на Европейския съюз, освен ако това юридическо лице не докаже, че структурата на дяловите участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е да се възползва от това освобождаване.

- 11 Посочените дружества подават пред Tribunal administratif de Montreuil [Административен съд Монтръой, Франция] жалба, с която искат да се постанови освобождаване от процесния данък, удържан при източника. След като жалбата им е отхвърлена с решение от 28 април 2011 г., те подават въззивна жалба срещу това решение пред Cour administrative d'appel de Versailles [Апелативен административен съд Версай, Франция], който потвърждава отхвърлянето на жалбата.
- 12 Тогава същите дружества подават касационна жалба пред Conseil d'État [Държавен съвет Франция] с мотива, че разглежданото данъчно законодателство е несъвместимо с първичното право на Съюза и с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.
- 13 При тези обстоятелства Conseil d'État решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Когато национално законодателство на държава членка използва във вътрешното право възможността, предоставена в член 1, параграф 2 от Директива 90/435, има ли от гледна точка на първичното право на Европейския съюз основание за контрол върху актовете или споразуменията, приети за прилагането на тази възможност?
 - 2) Следва ли разпоредбата на член 1, параграф 2 от тази директива — разпоредба, която предоставя на държавите членки широко право на преценка при определянето на разпоредбите, които „се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“ — да се тълкува в смисъл, че не допуска държава членка да приеме механизъм, имащ за цел да изключи възможността за освобождаване от данъчно облагане на разпределените дивиденди на юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или повече местни лица за държави, които не са членки на Съюза, освен ако юридическото лице не докаже, че структурата от дялови участия между дружествата няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е то да се ползва от освобождаването?
 - 3) а) В случай че съответствието с правото на Съюза на посочения механизъм „за предотвратяване на злоупотребите“ също трябва да бъде преценено с оглед на разпоредбите на Договора, следва ли съответствието с правото на Съюза да се преценява — като се има предвид целта на разглежданото законодателство — с оглед на разпоредбите на член 43 от Договора за създаване на Европейската общност, понастоящем член 49 от Договора за функционирането на Европейския съюз, дори когато полученото дивидентите дружество е контролирано пряко или непряко чрез структура от дялови участия между дружества — сред основните цели на която е възможността за освобождаване — от едно или повече местни лица от трети държави, които не могат да се позовават на свободата на установяване?
б) В случай че отговорът на предходния въпрос е отрицателен, следва ли съответствието с правото на Съюза да се преценява с оглед на разпоредбите на член 56 от Договора за създаване на Европейската общност, понастоящем член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз?
 - 4) Следва ли горепосочените разпоредби да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално законодателство да лишава от възможността за освобождаване от данъка, удържан при източника, на дивидентите, изплащани от дружество от една държава членка на дружество, установено в друга държава членка, когато тези дивиденди се получават от юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или повече местни лица от държави, които не са членки на Европейския съюз, освен ако юридическото лице не докаже, че тази структура на дяловите участия между дружества няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е да се ползва от освобождаването?“.

По преюдициалните въпроси

- 14 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали, от една страна, член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, и от друга страна, член 49 ДФЕС или член 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което поставя като условие за предоставянето на данъчното предимство, предвидено в член 5, параграф 1 от тази директива — а именно за освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, когато това дружество майка е контролирано пряко или непряко от едно или повече местни за трети държави лица — представянето на доказателство, че структурата на дяловите участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е то да се възползва от това освобождаване.

По приложимостта на разпоредбите на Договора

- 15 С оглед на обстоятелството, че поставените въпроси се отнасят както до разпоредби на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, така и до разпоредби на Договора, съгласно постоянната съдебна практика всяка национална мярка в област, която е предмет на изчерпателна хармонизация на равнището на Съюза, трябва да бъде оценявана от гледна точка на разпоредбите на тази мярка за хармонизация, а не от гледна точка на разпоредбите на първичното право (решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 19 и цитираната съдебна практика), е необходимо най-напред да се определи дали член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества извършва такава хармонизация.
- 16 В това отношение следва да се посочи, че от текста на тази разпоредба ясно е видно, че случаят не е такъв.
- 17 Всъщност член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества признава единствено на държавите членки правомощието за прилагане на националните разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, необходими за целите на предотвратяването на измамите и на злоупотребите. От това следва, че такива разпоредби могат да бъдат преценявани от гледна точка на първичното право на Съюза.
- 18 От изложеното по-горе следва, че национално законодателство като разглежданото в главното производство, прието за прилагане на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, може да се преценява от гледна точка не само на разпоредбите на тази директива, но и на релевантните разпоредби от първичното право.

Относно член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

- 19 От самото начало следва да се уточни, че безспорно, от една страна, дружествата в главното производство попадат в приложното поле на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, и от друга страна, разпределяната печалба, разглеждана в главното производство, попада в приложното поле на член 5, параграф 1 от тази директива.
- 20 Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, видно от третото ѝ съображение, има за цел да премахне чрез въвеждането на обща данъчна система всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на равнището на Съюза. Така тази директива има за цел да гарантира неутралитета в данъчно отношение на разпределението на печалбата от дружество,

установено в държава членка, на неговото дружество майка, установено в друга държава членка (решение от 8 март 2017 г., *Wereldhave Belgium* и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 25, както и цитираната съдебна практика).

- 21 За тази цел петото съображение от посочената директива гласи, че с цел гарантиране на фискална неутралност е необходимо печалбата, която дъщерно дружество разпределя на дружеството майка, да бъде освободена от данъка, удържан при източника.
- 22 На тази основа с цел да се избегне двойното данъчно облагане член 5, параграф 1 от същата директива поставя принципа за забрана на удържането на данък при източника върху печалбата, разпределяна от дъщерно дружество, установено в държава членка, на неговото дружество майка, установено в друга държава членка (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 1996 г., *Denkavit* и др., C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 22, както и от 25 септември 2003 г., *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 83).
- 23 Като не разрешава на държавите членки да удържат при източника данък върху печалбата, разпределяна от местно дружество на неговото дружество майка, което е чуждестранно лице, член 5, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества ограничава компетентността на държавите членки по отношение на данъчното облагане на печалбата, разпределяна от дружества, установени на тяхната територия, на дружества, установени в друга държава членка (вж. в този смисъл решение от 1 октомври 2009 г., *Gaz de France — Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 38).
- 24 Следователно държавите членки не могат едностранно да въвеждат ограничителни мерки и да поставят в зависимост от условия правото да се ползва освобождаването от данъка, удържан при източника, предвидено в посочения член 5, параграф 1 (вж. в този смисъл определение от 4 юни 2009 г., *KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 38, както и цитираната съдебна практика).
- 25 Член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества предвижда, че тази директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или на разпоредби, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите.
- 26 Както посочва генералният адвокат в точки 24 и 25 от своето заключение, макар и в член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества да намира отражение общият принцип на правото на Съюза, съгласно който никой не може да се ползва с измамна или противоправна цел от правата, предвидени в правната система на Съюза, доколкото този член представлява изключение от данъчните правила, установени с посочената директива, той трябва да се тълкува стриктно (вж. в този смисъл решение от 25 септември 2003 г., *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 86).
- 27 Така на правомощието, предоставено на държавите членки от член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, да прилагат в урежданата от нея област национални разпоредби или разпоредби, основаващи се на споразумения, с цел да се избегнат измамите и злоупотребите, не може да бъде дадено тълкуване, което да излиза извън рамките на текста на тази разпоредба (вж. в този смисъл решение от 25 септември 2003 г., *Océ van der Grinten*, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 86).
- 28 В това отношение следва да се посочи, че видно от текста на посочената разпоредба, последната позволява единствено прилагането на националните разпоредби или на разпоредбите от споразумения, които са „необходими“ за тази цел.

- 29 Така възниква въпросът дали национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство отговаря на това изискване за необходимост.
- 30 В този контекст следва да се припомни, че за да може дадено национално законодателство да бъде разглеждано като имащо за цел да предотврати измамите и злоупотребите, неговата конкретна цел трябва да е насочена към това да попречи на практики, изразяващи се в създаване на чисто изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято цел е да се ползва недължимо данъчно предимство (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2006 г., *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 55, както и от 5 юли 2012 г., *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 40).
- 31 Затова една обща презумпция за измама и злоупотреба не може да обоснове нито данъчна мярка, която накърнява целите на дадена директива, нито данъчна мярка, която накърнява упражняването на гарантирана от Договора основна свобода (решения от 26 септември 2000 г., *Commission/Belgique*, C-478/98, EU:C:2000:497, т. 45 и цитираната съдебна практика, както и от 5 юли 2012 г., *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 38).
- 32 Когато извършват проверката дали дадена сделка има за цел измама или злоупотреба, компетентните национални органи не могат да се ограничат само с прилагането на предварително определени общи критерии, а трябва да извършват конкретна преценка на съответната сделка в нейната цялост. Въвеждането на данъчна мярка с общо приложение, която изключва автоматично определени категории данъкоплатци от възможността да ползват данъчно предимство, като същевременно данъчната администрация не е задължена да представя дори и най-малкото доказателство или индиция за данъчна измама или злоупотреба, излиза извън рамките на необходимото за избягване на такава данъчна измама или злоупотреба (вж. в този смисъл решение от 8 март 2017 г., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 55 и 56).
- 33 В случая следва да се установи, че разглежданото в главното производство законодателство няма за конкретен предмет да изключи от възможността за ползване на данъчно предимство чисто изкуствените конструкции, създадени с цел да се ползва недължимо това предимство, а се отнася като общо правило до всяко положение, при което дружество майка, контролирано пряко или непряко от местни за трети държави лица, има своето седалище поради каквато и да било причина извън Франция.
- 34 Както посочва обаче генералният адвокат в точки 27 и 28 от своето заключение, самото обстоятелство, че местно за Съюза дружество е контролирано пряко или непряко от местни за трети държави лица, не предполага само по себе си съществуването на чисто изкуствена конструкция, която не отразява икономическата действителност и е създадена единствено с цел да се ползва недължимо данъчно предимство.
- 35 От друга страна, следва да се уточни, че такова дружество във всички случаи е подчинено на данъчното законодателство на държавата членка, на чиято територия то е установено (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2002 г., *Lankhorst-Horhorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 36 Следователно, поставяйки като условие за освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на неговото дружество майка, което не е местно лице, представянето на доказателство от това дружество майка, че структурата на дяловите участия няма за основен предмет или че една от нейните цели не е то да се възползва от това освобождаване, като същевременно данъчната администрация не е длъжна да представи дори и най-малкото доказателство за измама или злоупотреба, разглежданото в главното производство законодателство установява обща презумпция за измама и злоупотреба и

накърнява преследваната от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества цел, а именно предотвратяването на двойното данъчно облагане на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на неговото дружество майка.

- 37 Това тълкуване не се оборва от обстоятелството, че съответното дружество майка се контролира пряко или непряко от едно или няколко местни за трети държави лица. В това отношение е достатъчно да се установи, че от никоя разпоредба от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не е видно, че произходът на акционерите на дружествата, местни за Съюза, има отражение върху правото на тези дружества да претендират за данъчните предимства, предвидени в тази директива.
- 38 С оглед на гореизложените съображения следва да се констатира, че член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества трябва да се тълкува в смисъл, че той не допуска национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което подчинява предоставянето на данъчно предимство, предвидено в член 5, параграф 1 от тази директива — а именно освобождаването от облагането с данък при източника на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество, което е местно лице, на чуждестранно дружество майка, когато това дружество майка е контролирано пряко или непряко от едно или няколко местни за трети държави лица — на условието последното да докаже, че структурата на дяловите участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е да се възползва от това освобождаване.

По приложимата свобода

- 39 Видно от съдебната практика на Съда, въпросът за данъчното третиране на дивидентите може да попада както в обхвата на свободата на установяване, така и на свободното движение на капитали (решение от 15 септември 2011 г., *Асор*, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 40 Що се отнася до въпроса дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или на другата от свободите на движение, следва да се взема предвид предметът на разглежданото законодателство (решение от 15 септември 2011 г., *Асор*, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 41 В това отношение Съдът вече е приел, че национално законодателство, което е предназначено да се прилага само по отношение на дялови участия, които позволяват да се упражнява известно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определят неговите дейности, попада в обхвата на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване. И обратно, национални разпоредби, които се прилагат по отношение на дялови участия, извършени единствено с намерение за финансова инвестиция без намерението за влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (решение от 15 септември 2011 г., *Асор*, C-310/09, EU:C:2011:581, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 42 В случая, видно от акта за преюдициално запитване, разглежданото в главното производство данъчно законодателство се е прилагало през 2005 г. и 2006 г. по отношение на дружествата, които притежават най-малко 20 % от капитала на дъщерните си дружества. Този акт за преюдициално запитване обаче не съдържа сведения относно предмета на това законодателство.

- 43 Както посочва генералният адвокат в точка 42 от своето заключение, дялово участие в такъв размер не означава обаче непременно, че дружеството, което притежава това участие, упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството, което разпределя дивидентите (вж. в този смисъл решение от 13 април 2000 г., *Baars*, C-251/98, EU:C:2000:205, т. 20).
- 44 При това положение, за да се определи дали разглежданото в спора по главното производство положение попада в обхвата на едната или другата от тези свободи на движение, следва да се държи сметка за фактическите обстоятелства в конкретния случай (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. 93 и 94).
- 45 Що се отнася до фактите в главното производство, видно от преписката, представена пред Съда, към момента на настъпване на обстоятелствата *Enka* е притежавало 100 % от капитала на своето френско дъщерно дружество *Euro Stockage*.
- 46 Следва да се установи, че такова дялово участие предоставя на първото дружество безспорно влияние върху решенията на второто дружество, като му дава възможност да определя дейностите. Затова националните разпоредби, приложими към тези дялови участия, трябва да бъдат разглеждани от гледна точка на свободата на установяване.
- 47 В този контекст е важно да се уточни, че противно на изтъкваното от френското правителство, обстоятелството, че местно дружество майка в държава членка, различна от Френската република, се контролира пряко или непряко от едно или повече местни за трети държави лица, не лишава това дружество от правото да се ползва от тази свобода.
- 48 Всъщност Съдът вече е постановил, че от никоя разпоредба на правото на Съюза не следва, че произходът на акционерите, физически или юридически лица, на дружествата, които са местни за Съюза, има някакво значение за това право, като се има предвид, че статутът на дружество, установено в Съюза, се определя, съгласно член 54 ДФЕС, от гледна точка на мястото на неговото седалище и на правния ред, към който дружеството има привръзка, а не от гледна точка на гражданството на неговите акционери. (решение от 1 април 2014 г., *Felixstowe Dock and Railway Company* и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 40).
- 49 В главното производство е установено, че съответното дружество майка е дружество, установено в Съюза. Вследствие на това дружеството има правото да се ползва от свободата на установяване.
- 50 Тази преценка не се поставя под въпрос от съображенията, изложени в точки 99 и 100 от решение от 13 март 2007 г., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), тъй като, за разлика от положението, разглеждано в производството по делото, по което е постановено това решение, в главното производство дружеството майка притежава контролната връзка върху своето дъщерно дружество.
- 51 С оглед на гореизложеното на поставените въпроси следва да се отговори от гледна точка на свободата на установяване.

Относно свободата на установяване

- 52 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава в полза на гражданите на Съюза, им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани. В съответствие с член 54 ДФЕС тя обхваща по отношение на учредените в съответствие със

законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 17 и цитираната съдебна практика).

- 53 Що се отнася до третирането в приемащата държава членка, видно от практиката на Съда, щом като член 49, първа алинея, второ изречение ДФЕС изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (решение от 17 май 2017 г., X, C-68/15, EU:C:2017:379, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 54 От друга страна, трябва да се разглеждат като ограничения на свободата на установяване всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (решение от 8 март 2017 г., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 55 Видно от представената пред Съда преписка, единствено когато местно дъщерно дружество разпределя печалбата на чуждестранно дружество майка, което е контролирано пряко или непряко от едно или няколко местни за трета държава лица, възможността да се ползва освобождаването от данъчно облагане при източника е подчинена на условието дружеството майка да докаже, че структурата на дяловите участия между дружествата няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е да се възползва от това освобождаване. Когато обаче такава дъщерно дружество разпределя печалба на местно дружество майка, също така контролирано пряко или непряко от едно или няколко местни за трети държави лица, местното дружество майка може да се ползва от това освобождаване, без да бъде подчинено на такова условие.
- 56 Такава разлика в третирането може да възпре чуждестранно дружество майка да извършва във Франция дейност посредством установено в тази държава членка дъщерно дружество и следователно представлява ограничение на свободата на установяване.
- 57 Това ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако е обосновано от императивни съображения, признати в правото на Съюза. Освен това е необходимо в тази последна хипотеза ограничението да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел (решение от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 26 и 29, както и цитираната съдебна практика).
- 58 Що се отнася до сравнимия характер на положението на местно дружество и на чуждестранно дружество, които получават дивиденди от местно дъщерно дружество, важно е да се уточни, че освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от дъщерно дружество на неговото дружество майка, както беше посочено в точка 22 от настоящото решение, има за цел да се избегне двойно данъчно облагане или верижно облагане на тази печалба.
- 59 Макар и Съдът да е приел по отношение на мерките, предвидени от държава членка за избягване или за ограничаване на верижното данъчно облагане или на двойното икономическо облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, че положението на акционерите получатели, които са местни лица, не е непременно сходно с това на акционерите получатели, които са местни лица за друга държава членка, той също така е уточнил, че от момента, в който една държава членка упражни своята данъчна компетентност не само по отношение на доходите на местните акционери, а също така по отношение и на чуждестранните

акционери, за дивидентите, които те получават от местното дружество, положението на тези чуждестранни акционери се доближава до това на местните акционери (решение от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal* и *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 34 и 35, както и цитираната съдебна практика).

- 60 В главното производство, щом като Френската република е избрала да упражни своята данъчна компетентност по отношение на печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, следва да се приеме, че чуждестранното дружество майка се намира в сравнимо положение с положението на местно дружество майка.
- 61 Що се отнася до обосноваването и пропорционалността на ограничението, Френската република изтъква, че то е оправдано както от целта, насочена към борбата с данъчните измами и избягването на данъци, така и от целта, насочена към запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.
- 62 По-конкретно тази държава членка поддържа, че разглежданото в главното производство национално законодателство има за цел да възпрепятства така наречената практика „*treaty shopping*“, която се състои в изготвянето на конструкции, чрез които установени в трета държава дружества заобикалят прилагането на предвидената във френското право или в споразумение, сключено между трета държава и Френската република, данъчна ставка за облагане при източника на дивидентите от национален източник, за да се постигне прилагане на по-ниска данъчна ставка, предвидена в споразумение между друга държава членка и тази трета държава, посредством предвиденото в Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества освобождаване от данъчно облагане при източника между държавите членки.
- 63 В това отношение следва да се посочи, от една страна, че целта, насочена към предотвратяване на данъчните измами и на отклонението от данъчно облагане, и целта, насочена към запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, са свързани цели (решение от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 47 и цитираната съдебна практика), и от друга страна, че те могат, тъй като представляват императивни съображения от общ интерес, да обосноват ограничение на упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение (решение от 8 март 2017 г., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 65 и цитираната съдебна практика).
- 64 Същевременно обаче е важно да се установи, че независимо дали позоваването на целта, насочена към борбата с данъчните измами и с отклонението от данъчно облагане, е в приложение на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, или е като обосновка за ограничение на първичното право, тя има едно и също значение. Поради това съображенията, изложени в точки 30—36 от настоящото решение, се прилагат и по отношение на тази свобода.
- 65 Следователно целта, насочена към борба с данъчните измами и с отклонението от данъчно облагане, изтъкната от Френската република в главното производство, не може да оправдае ограничение на свободата на установяване.
- 66 С оглед на всички гореизложени съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, от една страна, и член 49 ДФЕС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което поставя като условие за ползването на предвиденото в член 5, параграф 1 от тази директива данъчно предимство — каквото е освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, когато това дружество майка е контролирано пряко или непряко от едно или няколко лица, които са

местни за трети държави — доказването от последното на обстоятелството, че структурата на дяловите участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е то да се възползва от това освобождаване.

По съдебните разноски

- ⁶⁷ С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 1, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки, изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г., от една страна, и член 49 ДФЕС, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което поставя като условие за ползването на предвиденото в член 5, параграф 1 от тази директива данъчно предимство — каквото е освобождаването от данъка, удържан при източника, на печалбата, разпределяна от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, когато това дружество майка е контролирано пряко или непряко от едно или няколко лица, които са местни за трети държави — доказването от последното на обстоятелството, че структурата на дяловите участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е то да се възползва от това освобождаване.

Подписи