



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

2 септември 2015 година *

„Преюдициално запитване — Данъчно законодателство — Свобода на установяване — Директива 90/435/ЕИО — Член 4, параграф 2 — Трансгранично разпределение на дивиденди — Корпоративен данък — Групово корпоративно данъчно облагане (на френски „*intégration fiscale*“) — Освобождаване на дивидентите, изплащани от включени в данъчно консолидирана група дъщерни дружества — Условие за пребиваване — Дивиденди, изплащани от чуждестранни дъщерни дружества — Неподлежащи на приспадане разходи и разноски във връзка с дялови участия“

По дело C-386/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от *Cour administrative d'appel de Versailles* (Франция) с акт от 29 юли 2014 г., постъпил в Съда на 13 август 2014 г., в рамките на производство по дело

Groupe Steria SCA

срещу

Ministère des Finances et des Comptes publics,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, M. K. Lenaerts (докладчик), заместник-председател на Съда, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев и С. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 май 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Groupe Steria SCA, от R. Schneider, адвокат,
- за френското правителство, от J.-S. Pilczer и D. Colas, в качеството на представители,
- за германското правителство, от T. Henze, J. Möller и K. Petersen, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

- за нидерландското правителство, от M. de Ree и M. Bulterman, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling, в качеството на представител, подпомагана от S. Ford, barrister,
- за Европейската комисия, от J.-F. Brakeland и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 юни 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Groupe Steria SCA и Ministère des Finances et des Comptes publics [Министерство на финансите и публичните сметки] относно отказа на последното да възстанови на посоченото дружество част от корпоративния данък и от допълнителните вноски към него, платена за приключилите данъчни години 2005—2008 и съответстваща на данъка върху пропорционалната част разходи и разноси, повторно включена в печалбата на дружеството поради дивидентите, получени от дъщерни дружества, установени в различни от Франция държави членки.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 4 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, стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118), която е в сила през периода, до който се отнася спорът в главното производство:

„1. Ако дружество майка или негово място на стопанска дейност, по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно му дружество, получава разпределена печалба, държавата на дружеството майка и държавата на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерното дружество е в ликвидация, или

- се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби, или
- облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчислят от дължимата сума по данъците тази част от данък печалба, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерното дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до лимита на сумата по съответното данъчно задължение [...].

[...]

2. Всяка държава членка обаче си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани, с дяловете и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка. В случаите, когато разходите по управлението на дяловете[...] представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество“.

- 4 Директива 90/435 е отменена с член 9 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, стр. 8).

Френското право

- 5 Съгласно член 145, параграф 1 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“) данъчният режим на дружествата майки е приложим по-специално за дружествата, които се облагат със стандартната ставка на корпоративния данък и притежават дялове, възлизащи най-малко на 5 % от капитала на емитиращото дружество.
- 6 По отношение на приходите от дялови участия в член 216 от CGI се предвижда:

„I. Получените от дружеството майка през данъчна година нетни приходи от дялови участия, които дават право да се приложи данъчният режим на дружествата майки и са посочени в член 145, могат да се извадят от общата нетна печалба на това дружество след приспадане на пропорционална част разходи и разноски.

Посочената в първа алинея пропорционална част разходи и разноски се определя във фиксиран размер от 5 % от общия приход от дяловите участия, включително и данъчните кредити. Въпреки това пропорционалната част не може да надвишава за всеки облагаем период общия размер на разходите и разноските от всякакво естество, направени от дружеството — притежател на дяловете, в хода на същия период“.

- 7 Във връзка с режима на данъчна консолидация в член 223 A от CGI се предвижда:

„Дружество може да бъде самостоятелно данъчнозадължено за корпоративния данък, дължим върху целия финансов резултат от дейността на групата от дружества, която е формирана от самото него и от дружествата, в които то притежава непрекъснато през финансовата година най-малко 95 % от капитала пряко или непряко посредством други дружества от групата [...]

[...]

В групата от дружества могат да бъдат включвани единствено дружествата, които са дали съгласие и чиито резултати от дейността се облагат с корпоративен данък по общото данъчно право [...]“.

- 8 Член 223 B от CGI гласи:

„Общият резултат от дейността на групата се определя от дружеството майка чрез алгебричен сбор на резултатите от дейността на всяко дружество от групата, определени по реда и при условията на общото данъчно законодателство [...]

При определяне на общия резултат за финансовите години, започнали преди 1 януари 1993 г. или приключили след 31 декември 1998 г., от него се приспада пропорционалната част разходи и разноски, която е включена в резултата на дадено дружество от групата поради дяловото му участие в друго дружество от групата [...]

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 Жалбоподателят в главното производство е дружество майка на данъчно консолидирана група по смисъла на член 223 А от CGI. Steria, което е дружество от тази група, притежава дялови участия от над 95 % в дъщерни дружества, установени както във Франция, така и в други държави членки. Съгласно член 216 от CGI дивидентите, получени от Steria от установените в други държави членки негови дъщерни дружества, са приспаднати от общата му нетна печалба, с изключение на пропорционална част разходи и разноски, която е определена във фиксиран размер от 5 % от нетния размер на получените дивиденти (наричана по-нататък „пропорционалната част разходи и разноски“) и се изразява в разходите и разноските, понесени от дружеството майка във връзка с дяловото му участие в разпределящото тези дивиденти дъщерно дружество.
- 10 След като доброволно е платил върху тази основа корпоративния данък и допълнителните вноски към него, жалбоподателят в главното производство иска, за периода 2005—2008 г., да му бъде възстановена сумата по тези данъци, съответстваща на пропорционалната част разходи и разноски. Той обосновава искането си с несъвместимостта на разглежданата национална правна уредба с член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС). В това отношение той изтъква разликите в третирането на дивидентите на дружество майка на данъчно консолидирана група според това дали са получени от дружества, включени в тази консолидирана група, което предполага последните да са установени във Франция, или от установени в други държави членки дъщерни дружества. Всъщност само в първата хипотеза дивидентите са напълно освободени от корпоративния данък поради неутрализирането съгласно член 223 В от CGI на повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски в печалбата на дружеството майка.
- 11 Тъй като данъчните органи отхвърлят искането на жалбоподателя в главното производство, той подава жалба пред Tribunal administratif de Montreuil [Административен съд, Монтрьой]. Жалбата му е отхвърлена с решение на посочения съд от 4 октомври 2012 г., което той обжалва пред Cour administrative d'appel de Versailles [Апелативен административен съд, Версай].
- 12 Запитващата юрисдикция припомня, че в решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) Съдът е постановил, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС допускат правна уредба на държава членка, съгласно която дружеството майка има право да образува обща данъчна единица със свое местно дъщерно дружество, но не и с чуждестранно дъщерно дружество, ако печалбата на последното не се облага съгласно данъчния закон на тази държава членка. Според запитващата юрисдикция обаче в посоченото решение не е разгледан въпросът за съответствието с правото на Съюза на предимствата, запазени за дружествата от данъчно консолидирана група.
- 13 При тези обстоятелства Cour administrative d'appel de Versailles решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 43 ЕО, понастоящем член 49 ДФЕС, който се отнася до свободата на установяване, да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателството относно френския режим на данъчна консолидация да предоставя на консолидиращото дружество майка неутрализиране на повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски, определена във фиксиран размер от 5 % от нетната сума на получаваните от него дивиденти единствено от местните дружества, включени в състава на данъчно консолидираната група, при положение че такова право му се отказва по силата на това законодателство по отношение на

дивидентите, които му се разпределят от установени в друга държава членка негови дъщерни дружества, които, ако бяха местни, обективно щяха да могат да се включат по техен избор в данъчно консолидираната група?“.

По преюдициалния въпрос

- 14 Член 49 ДФЕС налага премахването на ограниченията пред свободата на установяване. Ето защо, макар съгласно текста им разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване, да имат за цел да осигурят ползването от национално третиране в приемащата държава членка, те все пак не допускат държавата по произход да пречат за установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (решение X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 15 От практиката на Съда е видно, че свободата на установяване се възпрепятства, ако съгласно законодателството на държава членка местно дружество, което притежава дъщерно дружество или място на стопанска дейност в друга държава членка, е подложено на различно, по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава място на стопанска дейност или дъщерно дружество в първата държава членка (вж. решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 19 и цитираната съдебна практика).
- 16 Съгласно разглежданата в главното производство правна уредба дивидентите, които местно дружество майка получава от дъщерно дружество, независимо дали е местно, се приспадат от нетната печалба на дружеството майка, с изключение на пропорционалната част разходи и разноски. Всъщност разходите и разноските във връзка с дяловите участия, от които произтичат освободените от данъци дивиденти, се разглеждат като неподлежащи на приспадане от печалбата на дружеството майка.
- 17 Повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски в печалбата на дружеството майка обаче се неутрализира за дружество майка от данъчно консолидирана група по смисъла на член 223 А от CGI единствено за дивидентите, разпределяни от включените в тази група негови дъщерни дружества.
- 18 Поради това от законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство следва, че дивидентите, получени от местно дружество майка — част от данъчно консолидирана група, и разпределени от включените в същата данъчна група негови дъщерни дружества, се приспадат изцяло от нетната печалба на това дружество майка и следователно са напълно освободени от корпоративен данък в тази държава членка, при положение че дивидентите, които посоченото дружество майка получава от невключени в данъчната група дъщерни дружества, са само частично освободени от корпоративен данък поради повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски в печалбата на дружеството майка.
- 19 След като обаче съгласно такава правна уредба само местните дружества могат да бъдат включени в данъчно консолидирана група, разглежданото в главното производство данъчно предимство е запазено за дивидентите с произход от страната.
- 20 Неприлагането на подобно предимство за дружество майка, което притежава установено в друга държава членка дъщерно дружество, може да възпрепятства първото дружество да упражнява свободата си на установяване, като го разубеди да създава дъщерни дружества в други държави членки.

- 21 За да бъде съвместима с разпоредбите на Договора във връзка със свободата на установяване, тази разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. решение X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20).
- 22 При все това обстоятелството, че дивидентите на дружество майка, които са изцяло освободени от данък, са получени от дъщерни дружества от данъчно консолидираната група, част от която е и съответното дружество майка, не представлява обективна разлика в положението на дружествата майки, обосноваваща констатираното различно третиране (вж. в този смисъл решения Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 23—30, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 21—24 и SCA Group Holding и др., C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 29—31). Всъщност от гледна точка на правна уредба като разглежданата в главното производство, която посредством неутрализиране за дружеството майка на повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски предвижда пълното освобождаване от данък на получените дивиденти, положението на включени в данъчно консолидирана група дружества е сходно с това на невключените в такава група дружества, тъй като и в двата случая, от една страна, дружеството майка понася разходи и разноски във връзка с дяловото участие в дъщерното му дружество, и от друга страна, печалбата, която е реализирана от дъщерното дружество и от която произтичат разпределените дивиденти, по принцип може да бъде предмет на двойно икономическо данъчно облагане или на верижно данъчно облагане (вж. в този смисъл решения Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 113 и Santander Asset Management SGIC и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 42).
- 23 Следва също да се провери дали разлика в третирането като разглежданата в главното производство е обоснована от императивно съображение от обществен интерес.
- 24 Френското и нидерландското правителство и правителството на Обединеното кралство твърдят, че неутрализирането на повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски е неразделна част от режима на данъчната консолидация и било обосновано от необходимостта да се запази разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
- 25 В това отношение следва да се отбележи, че в решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 18 и 43), след като припомня, че режимът на данъчна консолидация позволява по-специално печалбите и загубите на включените в данъчната единица дружества да се консолидират на равнището на дружеството майка и да се запази данъчно неутралният характер на сделките в рамките на групата, Съдът постановява, че разпоредбите на Договора относно свободата на установяване допускат правна уредба на държава членка, съгласно която дружеството майка има право да образува обща данъчна единица със свое местно дъщерно дружество, но не и с чуждестранно дъщерно дружество, ако печалбата на последното не се облага съгласно данъчния закон на тази държава членка.
- 26 Всъщност според Съда изключването на чуждестранните дружества от такъв режим се обосновава с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки. Тъй като дружеството майка може по свое усмотрение да образува данъчна единица с дъщерното си дружество и също толкова свободно следващата година да раздели тази единица, да се даде на това дружество майка възможност да включи чуждестранно дъщерно дружество в общата данъчна единица би означавало да му се предостави свободата да избира приложимия данъчен режим за загубите на това дъщерно дружество и мястото на отчитането им за данъчни цели (решение X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 31—33).
- 27 От решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) обаче не би могло да се заключи, че всяка разлика в третирането между, от една страна, включени в данъчно консолидирана група дружества, и от друга — дружества, които не са част от такава група, е съвместима с член 49

ДФЕС. Всъщност в посоченото решение Съдът само е разгледал изискването дружествата да са местни лица като условие за достъп до режим на данъчна консолидация и е постановил, че то е обосновано, предвид факта, че този режим позволява пренасянето на загубите в рамките на данъчно консолидираната група.

- 28 Ето защо, що се отнася до данъчните предимства, различни от пренасянето на загубите в рамките на данъчно консолидираната група, следва да се разглежда отделно, както отбелязва генералният адвокат в точка 34 от заключението си, въпросът дали държава членка може да запази тези предимства за включените в данъчно консолидирана група дружества и поради това да изключи прилагането им за трансгранични положения.
- 29 Разлика в третирането като разглежданата в главното производство не може обаче да бъде обоснована с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки. Всъщност тази разлика в третирането се отнася единствено до дивидентите с произход от чужбина, получени от местни дружества майки, поради което е засегнат данъчният суверенитет само на една държава членка (вж. в този смисъл решение *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 39 и 40).
- 30 Френското и германското правителство и правителството на Обединеното кралство се позовават и на необходимостта да се запази съгласуваността на разглежданата в главното производство данъчна система.
- 31 За да може да бъде уважен довод, изграден върху подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на въпросното законодателство (решение *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 32 В това отношение френското правителство поддържа, че разглежданото в главното производство данъчно предимство съответства на целта за приравняването на групата, образувана от дружеството майка и дъщерните му дружества, на едно-единствено предприятие с няколко места на стопанска дейност.
- 33 Безспорно такова приравняване предполага да не се взема предвид дяловото участие на дружеството майка, оглавяващо данъчно консолидирана група, в капитала на дъщерните му дружества, което пък предполага различни операции в рамките на групата да бъдат разглеждани като несъществуващи от данъчноправна гледна точка. При все това в решение *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 50) Съдът е допуснал, че е възможно при режим на данъчна консолидация да съществува пряка връзка между данъчно предимство, предоставено на включените в данъчно консолидирана група дружества, и данъчна неизгода в резултат на такова неутрализиране на вътрешните за посочената група операции. В делото, по което е постановено посоченото решение, незабавното отчитане от дружеството майка на претърпените от дъщерното му дружество загуби се компенсира с обстоятелството, че в контекста на данъчно консолидирана група не е взето предвид дяловото участие на първото дружество във второто, вследствие на което е невъзможно дружеството майка да направи провизия за обезценяване на участието му в претърпялото загуби дъщерно дружество (вж. решения *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, т. 48 и *SCA Group Holding и др.*, C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 34 и 35).
- 34 При все това, обратно на случая, по който е постановено решение *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659), не е установена никаква пряка връзка — по смисъла на посочената в точка 31 от настоящото решение съдебна практика — между разглежданото в главното производство данъчно предимство и данъчната неизгода в резултат на неутрализирането на вътрешните за групата операции.

- 35 Всъщност, макар — както поддържа френското правителство — неутрализирането на повторното включване на пропорционалната част разходи и разноски да произтича от приравняването на групата, образувана от дружеството майка и неговите дъщерни дружества, на едно-единствено предприятие с няколко места на стопанска дейност, това неутрализиране не води до данъчна неизгода за дружеството майка, оглавяващо данъчно консолидираната група, а напротив — както е видно от точки 17—19 от настоящото решение — води до предоставянето му на разглежданото в главното производство данъчно предимство.
- 36 Поради това не могат да бъдат приети доводите, свързани с необходимостта от запазване на съгласуваността на разглежданата в главното производство данъчна система.
- 37 На последно място, френското и германското правителство твърдят също, че разглежданото в главното производство данъчно предимство е в съответствие с член 4, параграф 2 от Директива 90/435, съгласно който държавите членки си запазват възможността да предвиждат, че разходите във връзка с дялово участие на дружество майка в дъщерното му дружество не подлежат на приспадане от облагаемата печалба на първото дружество. Член 216 от CGI урежда тази възможност.
- 38 Тези доводи също не могат да бъдат приети.
- 39 Всъщност от постоянната съдебна практика следва, че възможността, предоставена на държавите членки с член 4, параграф 2 от Директива 90/435, би могла да бъде упражнена само при спазване на основните разпоредби на Договора, в случая на член 49 ДФЕС (вж. решения Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, т. 26, Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, т. 45 и Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 46).
- 40 Видно от всички изложени по-горе съображения, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка относно режим на данъчна консолидация, което предвижда за консолидиращото дружество майка неутрализиране на повторното включване на пропорционална част разходи и разноски, определена във фиксиран размер от 5 % от нетната сума на дивидентите, получавани от него от местните дружества, включени в състава на данъчно консолидираната група, при положение че неутрализирането му се отказва по силата на това законодателство за дивидентите, разпределяни от установени в друга държава членка негови дъщерни дружества, които, ако бяха местни, обективно щяха да могат да се включат по техен избор в данъчно консолидираната група.

По съдебните разноски

- 41 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 (втори състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка относно режим на данъчна консолидация, което предвижда за консолидиращото дружество майка неутрализиране на повторното включване на пропорционална част разходи и разноски, определена във фиксиран размер от 5 % от нетната сума на дивидентите, получавани от него от местните дружества, включени в състава на данъчно консолидираната група, при положение че неутрализирането му се отказва по силата на

това законодателство за дивидентите, разпределяни от установени в друга държава членка негови дъщерни дружества, които, ако бяха местни, обективно щяха да могат да се включат по техен избор в данъчно консолидираната група.

Подписи