Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 19 януари 2017 година[1]

Дело C-6/16

Eqiom SAS, правоприемник на дружеството Holcim France SAS
Enka SA
срещу
Ministre des finances et des comptes publics

(Преюдициално запитване, отправено от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция)

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване (член 43 ЕО) — Свободно движение на капитали (член 56 ЕО) — Директива 90/435/ЕИО — Директива за дружествата майки и дъщерните дружества — Данък върху разпределени дивиденти, удържан при източника — Предотвратяване на избягването на данъци — Злоупотреба с право“

I – Въведение

1. По същество настоящото производство се отнася до въпроса при какви обстоятелства държава членка, която поначало е длъжна да освободи от удържане на данък при източника дивидентите, които местно дъщерно дружество разпределя на чуждестранното си дружество майка, може да откаже това освобождаване, за да бъде предотвратено избягването на данъци.

2. Този въпрос се поставя във връзка с френска разпоредба, имаща за цел борба със злоупотребите при позоваване на освобождаването от данъка, удържан при източника — възможност, предвидена принципно в член 5 от действащата към момента на настъпване на фактите по настоящото дело Директива 90/435/ЕИО[2] (наричана по-нататък „Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества“). Като прилагат тази национална разпоредба, данъчните власти отказват да освободят от удържане на данък при източника дивидентите, разпределени от установено във Франция дружество на неговото люксембургско дружество майка. От своя страна установеното в Люксембург предприятие е контролирано непряко от дружество със седалище в Швейцария, поради което данъчните власти изискват да се докаже, че структурата на дяловите участия между съответните дружества не е създадена основно по данъчни съображения, но такива доказателства не са били представени.

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 Директива на Съвета от 23 юли 1990 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), впоследствие заменена с Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 г. (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8).

3. Поставя се въпросът дали френската мярка, която по принцип е насочена против определена форма на т.нар. „Directive Shopping“ [3], е съвместима с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества и с основните свободи. Във връзка с това значително нарасналата в последно време интензивност на усилията на европейско [4] и международно [5] равнище за борба с практиките за данъчни злоупотреби ясно показва особената значимост на тази тема. Независимо че поради съображения за данъчна справедливост е необходимо последователно противодействие на избягването на данъци, при преследването на тази цел във всички случаи трябва да се осигури и пропорционалността на мерките.

II – Правна уредба

A – Законодателство на Съюза

4. Релевантни за настоящият случай са разпоредбите от първичното право на Съюза относно свободата на установяване и свободното движение на капитали. Тъй като в главното дело трябва да се прецени законосъобразността на облагането на дивиденти, изплатени през 2005 г. и 2006 г., за отговора на преюдициалните въпроси е необходимо да се вземат предвид разпоредбите на Договорите в редакцията им съгласно Договора от Амстердам [6].

5. На равнището на вторичното право на Съюза релевантен акт е Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Съгласно член 1, параграф 1 от нея всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на

„[…]

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

[…]“.

6. По отношение на такива разпределяния на печалбата член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества предвижда следното:

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

3 В настоящото дело това е хипотезата, в която установено в трета държава лице, което не може да се ползва от възможностите по Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, създава схема от правоотношения, като учредява междинно дружество в Съюза, за да се възползва от предвиденото в разглежданата директива освобождаване от данъка, удържан при източника.

4 Вж. Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1), Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г. (ОВ L 21, 2015 г., стр. 1), с която се въведе т.нар. „минимално общо правило за борба със злоупотребите“ в настоящата редакция на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, както и Препоръка на Комисията от 6 декември 2012 г. относно агресивното данъчно планиране (C(2012) 8806 окончателен).

5 Вж. по-специално публикуваните на 5 октомври 2015 г. заключителни доклади на ОИСР относно проекта на ОИСР/Г-20 „Свиване на данъчната основа и прехвърляне на печалбата“ (BEPS), които могат да бъдат намерени на: http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

6 ОВ C 340, 1997 г., стр. 1.

7. Член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества има следния текст:

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

Б – Национално право

8. Съгласно член 119 bis, параграф 2 от френския Общ данъчен кодекс (Code général des impôts (наричан по-нататък „CGI“), в редакцията му в сила към момента на настъпване на фактите по настоящото дело, на облагане с данък, удържан при източника, подлежи печалбата, разпределена от юридически лица, установени във Франция, на лица, които нямат данъчна регистрация или седалище във Франция.

9. Член 119 ter, параграф 1 във връзка с параграф 2 от CGI предвижда, че при определени условия разпределената на дадено юридическо лице печалба подлежи на освобождаване от данъка, удържан при източника. За целта е необходимо по-специално юридическото лице да представи доказателства пред съответния орган или лицето, което гарантира изплащането на неговите доходи, че е действителният получател на дивидентите. Освен това съответното юридическо лице трябва да има място на действително управление в държава — членка на Европейския съюз, да докаже, че правно-организационната му форма е някоя от посочените в списъка в приложението към Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, както и да притежава най-малко 20 % от капитала на юридическото лице, разпределило дивидентите.

10. Член 119 ter, параграф 3 от CGI обаче предвижда, че това освобождаване не се прилага, 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 една от основните ѝ цели не е то да се възползва от това освобождаване.

III – Спорът по главното дело и производството пред Съда

11. В основата на настоящото производство е правен спор между предприятията Eqiom SAS и Enka SA (наричани по-нататък „жалбоподателите в главното производство“), от една страна, и френските данъчни органи, от друга страна.

12. Праводател на установеното във Франция дружество Eqiom, разпределя през 2005 г. и 2006 г. дивиденти на своето дружество майка със седалище в Люксембург, което е негов едноличен собственик. По време на разглеждания период почти всички дялове от капитала на дружеството майка са собственост на установено в Кипър дружество, което, от своя страна, е контролирано от дружество със седалище в Швейцария.

13. Компетентният орган отказва да освободи разпределените дивиденти от данък, удържан при източника, както е предвидено в член 119 ter, параграф 1 във връзка с параграф 2 от CGI. Напротив, органът счита, че в случая разпределената печалба попада в хипотезата на изключението по параграф 3 от същия член, тъй като получателят на дивидентите не е могъл да представи доказателство, че структурата на дяловите участия между дружествата няма за основна цел или една от основните ѝ цели не е той да се възползва от освобождаването. Заинтересованите дружества обжалват това решение по съдебен ред.

14. Сезираният междувременно със спора Conseil d'État (Държавен съвет) преценява, че правото на Съюза е от определящо значение за решаването на делото, и на 30 декември 2015 г. на основание на член 267 ДФЕС отправя следните въпроси до Съда:

„1) Когато с националното законодателство на държава членка във вътрешното право се въведе възможността, предвидена в член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, допустим ли е от гледна точка на първичното право на Европейския съюз контролът на актовете или споразуменията по прилагането на тази възможност?

2) Следва ли разпоредбата на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, 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 дивиденти на юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или повече лица, установени в държави, които не са членки на Съюза, освен ако юридическото лице не докаже, че структурата на дялови участия между дружествата няма за основна цел или 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 ЕО, понастоящем член 49 ДФЕС, дори когато получилото дивидентите дружество е контролирано пряко или непряко чрез структура от дялови участия между дружества — сред основните цели на която е възможността за освобождаване от данъчно облагане — от едно или повече лица, установени в трети държави, които не могат да се позовават на свободата на установяване?

б) В случай на отрицателен отговор на предходния въпрос, следва ли съответствието с правото на Съюза да се преценява с оглед на разпоредбите на член 56 ЕО, понастоящем член 63 ДФЕС?

4) Следва ли горепосочените разпоредби да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално законодателство да лишава от възможността за освобождаване от облагане с данък, удържан при източника, дивидентите, изплатени от дружество от една държава членка на дружество, установено в друга държава членка, когато тези дивиденти се получават от юридическо лице, контролирано пряко или непряко от едно или повече лица, установени в държави, които не са членки на Европейския съюз, освен ако юридическото лице не докаже, че тази структура от дялови участия между дружества няма за основна цел или една от основните ѝ цели не е то да се ползва от освобождаването?".

15. В производството пред Съда писмени становища са представили жалбоподателите в главното производство, Френската република, Кралство Дания, Италианската република, Кралство Испания, както и Европейската комисия. В съдебното заседание от 30 ноември 2016 г. са участвали горепосочените страни в производството, с изключение на Италианската република и Кралство Испания, като участие е взела и Федерална република Германия.

IV – Правен анализ

16. С поставените въпроси запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, а също и основните свободи, допускат уредба на държава членка като тази в член 119 ter, параграф 3 от CGI, съгласно която дивиденти, разпределени от местно за тази държава членка дружество на дружество, установено в друга държава членка, не се освобождават от данък, удържан при източника, когато дивидентите се получават от дружество, контролирано пряко или непряко от акционери, установени в държави, които не са членки на Съюза, освен ако дружеството, получило дивидентите, не докаже, че структурата от дялови участия между дружествата няма за основна цел или една от основните ѝ цели не е то да се възползва от освобождаването от данъчно облагане.

17. В анализа си най-напред ще се спра на втория преюдициален въпрос, който се отнася до Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества (вж. по-долу точка А). След това ще разгледам първия, третия и четвъртия въпрос, които засягат съвместимостта на мярката с първичното право на Съюза, и по-конкретно с основните свободи (вж. по-долу точка Б).

А – По втория преюдициален въпрос

18. С втория въпрос запитващата юрисдикция иска да се изясни дали спорната уредба е съвместима с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

19. Участниците в производството не спорят, че разглежданите изплащания на дивиденти поначало попадат в обхвата на приложение на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Следователно Франция — като държава, в която е установено разпределящото печалба дружество — би трябвало съгласно член 5 от тази директива да освободи дивидентите от облагане с данък, удържан при източника. Франция обаче счита, че установените в нейното законодателство допълнителни изисквания за освобождаване от данъчно облагане са допустими съгласно член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Съгласно тази разпоредба настоящата директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите.

20. Поради това следва да се провери дали уредба на държава членка като тази в член 119 ter, параграф 3 от CGI може да бъде основана на член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

21. Комисията счита, че не е релевантен член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Тъй като приемането на спорната уредба не може да се разглежда като мярка по транспонирането на тази директива, съвместимостта на тази уредба с правото на Съюза трябва да се преценява само от гледна точка на първичното право на Съюза.

22. Този довод не може да се приеме. Член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества създава рамка, която ограничава действията на държавите членки, когато отказват да предоставят предвидените в тази директива предимства по съображения за предотвратяване на измамите и злоупотребите. Всъщност още от текста на тази разпоредба следва по аргумент на противното, че посочената директива забранява разпоредби, които *не* са с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите, а надхвърлят изискването с тази цел[7].

7 Освен в текста на немски и на нидерландски език, на всички останали езици член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества посочва изрично разпоредбите, които *се изискват* за предотвратяване на измамите и злоупотребите, и които настоящата директива не забранява.

23. Освен това такова друго тълкуване би могло да накърни практическия ефект от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Въпреки че Комисията имплицитно приема обратното, всъщност преценката на спорната френска уредба с оглед на критериите по тази директива не може да се разглежда непременно като равностойна на преценката на същата уредба от гледна точка на основните свободи. Ако се приеме, че при прилагането на член 119 ter, параграф 3 от CGI Франция е надхвърлила рамката, установена по отношение на държавите членки от член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, тя е трябвало безусловно да предостави освобождаване от данъка, удържан при източника. За разлика от това основателното позоваване на основните свободи гарантира принципно само равно третиране спрямо сходни изцяло вътрешни положения.

24. В член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества намира отражение общият принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребата с право[8]. Правните субекти не могат да се позовават на правото на Съюза с измамна или противоправна цел[9]. Макар текстът на тази разпоредба да не очертава по-конкретните контури на понятието за злоупотреба, което е залегнало в основата ѝ[10], все пак тя в никакъв случай не може да се разглежда като просто препращане към законодателството на държавите членки. Обратното би означало опасност от произволно ограничаване на обхвата на посочената директива в зависимост от практиката по правоприлагане в съответната държава членка.

25. Член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества обаче е разпоредба, предвиждаща изключение, и в това си качество трябва да се тълкува стриктно[11]. Принципът на правна сигурност също изисква такова тълкуване, особено в контекста на мерките за предотвратяване на злоупотребите. Когато правен субект е изпълнил формално всички предпоставки, за да се ползва от дадено право, но е повдигнато възражение за злоупотреби, лишаването му от това право следва да е допустимо само в особени случаи.

26. Както Съдът вече е постановявал във връзка с Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, структурите от дялови участия между дружества, създадени единствено с цел да се ползват с предвидените в тази директива данъчни облекчения, представляват форма на злоупотреба[12]. В това отношение и за тази директива е в сила презумпцията, че за избора на съответната конструкция трябва да са налице икономически причини. За разлика от това не се закриля стремежът, насочен единствено към получаване на чисто данъчно предимство, без каквато и да е връзка с дадена икономическа действителност[13]. Следователно член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества допуска отказ да се

8 Вж. решение от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, т. 38 и цитираната съдебна практика).

9 Вж. решения от 12 май 1998 г., Kefalas и др. (C-367/96, EU:C:1998:222, т. 20), от 23 март 2000 г., Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, т. 33), от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 68), от 13 март 2014 г., SICES и др. (C-155/13, EU:C:2014:145, т. 29) и от 28 юли 2016 г., Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, т. 37).

10 Вж. за обратното например член 15 от Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 г. (Директива за сливанията, ОВ L 310, 2009 г., стр. 34).

11 Вж. решения от 17 октомври 1996 г., Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 27), от 17 юли 1997 г., Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, т. 38 и 39), от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, т. 37), от 11 декември 2008 г., A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, т. 31), от 20 май 2010 г., Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, т. 46) и от 10 ноември 2011 г., FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, т. 44).

12 Вж. решение от 17 октомври 1996 г., Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 31).

13 Вж. относно Директивата за сливанията решения от 17 юли 1997 г., Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, т. 47) и от 10 ноември 2011 г., FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, т. 34).

предостави освобождаване от удържане на данък при източника, направен на основание член 119 ter, параграф 3 от CGI, поради това че дружеството, получател на дивидентите, е част от структура от дялови участия между дружества, която всъщност е създадена само поради данъчни съображения [14].

27. Съгласно член 119 ter, параграф 3 от CGI обаче самото обстоятелство, че дружеството, получател на дивидентите, е контролирано пряко или непряко от лица, които не са установени в Съюза, вече поражда презумпцията, че като се възползва от освобождаването от облагане с данък, удържан при източника, това дружество злоупотребява с право. При тези обстоятелства получателят на дивидентите трябва да докаже, че структурата на дялови участия между дружествата не обслужва единствено постигането на данъчни цели.

28. Подобен подход надхвърля необходимото за предотвратяване на избягването на данъчно облагане и излиза извън рамките на допустимото по член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

29. Когато прилагат спорната уредба, данъчните органи изискват системно от данъчнозадължените лица да представят доказателства, че структурата е създадена не по данъчни, а по други съображения, без обаче администрацията да е длъжна да посочи косвени доказателства, че може да е налице избягване на данъци [15]. Самото позоваване на факта, че данъчнозадълженото лице е контролирано пряко или непряко от акционер, установен в държава, която не е членка на Съюза, не може да бъде счетено за първоначално доказателство дори само поради това, че не е възможно да се твърди общо във всички случаи, че данъчното третиране на дивидентите, изплатени на установени извън Съюза дружества, е по-неблагоприятно във Франция, отколкото в държавата членка, в която е установено дружеството майка или контролиращото го дружество.

30. По този начин отказът за освобождаване на дивидентите от данък, удържан при източника, се обосновава с общата презумпция, че в резултат на това може да се стигне до избягване на данъци. Такава презумпция обаче е недопустима [16]. Във всички случаи е необходимо във всеки отделен случай да се направи преглед на обективните и подлежащите на проверка факти [17]. Ако в този контекст възникне начало на обосновано предположение, че не следва да се изключва вероятността структурата от дялови участия между дружества да е създадена основно за данъчни цели, възражението, изведено от злоупотреба с право, би било обаче опровергано, ако данъчнозадълженото лице представи посочи наличието на други, не единствено данъчни съображения за съответната конструкция [18]. Всъщност забраната за извършване на злоупотреби е ирелевантна, когато за допускането на въпросната конструкция може да има и друго обяснение, което да не е единствено получаването на данъчното предимство [19].

14 Във връзка с разглежданата структура от дялови участия между дружествата си позволявам обаче да отбележа, че в производството пред Съда остава неизяснен въпросът в какво се състои данъчното предимство. Доколкото е видно, Франция не би обложила с данък, удържан при източника, дивидентите, изплатени на акционер, установен в Швейцария. Вж. член 11, параграф 2, буква b) от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Франция и Швейцария и член 15, параграф 1 от Спогодбата за данъчно облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания между Швейцария и ЕО от 26 октомври 2004 г. (ОВ L 385, 2004 г., стр. 30).

15 Вж. решение от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 55).

16 Вж. решения от 4 март 2004 г., Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 27), от 9 ноември 2006 г., Комисия/Белгия (C-433/04, EU:C:2006:702, т. 35), от 28 октомври 2010 г., Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, т. 34), а също така и от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 38 и цитираната съдебна практика).

17 Вж. решения от 17 юли 1997 г., Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, т. 41 и 44), от 9 март 1999 г., Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, т. 25), от 21 ноември 2002 г., X и Y (C-436/00, EU:C:2002:704, т. 42), от 20 май 2010 г., Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, т. 44) и от 10 ноември 2011 г., FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, т. 37).

18 Вж. решения от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 82), от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 50) и от 3 октомври 2013 г., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, т. 37).

19 Вж. решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 75), от 22 декември 2010 г., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, т. 30), от 12 септември 2013 г., Слънчева сила (C-434/12, EU:C:2013:546, т. 42), от 13 март 2014 г., SICES и др. (C-155/13, EU:C:2014:145, т. 33), от 9 юли 2015 г., Cimmino и др. (C-607/13, EU:C:2015:448, т. 65), от 14 април 2016 г., Cervati и Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, т. 34) и от 28 юли 2016 г., Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, т. 40).

31. Следователно на втория въпрос на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не допуска правна уредба на държава членка като член 119 ter, параграф 3 от CGI, доколкото, за да могат да се ползват от освобождаване от данъчно облагане при източника по член 5 от Директивата, тази уредба задължава чуждестранните дружества, контролирани пряко или непряко от лица от трети държави, да докажат, че за учредяването на съответната структура от дялови участия не са налице единствено данъчни съображения, без администрацията да е длъжна да представи достатъчно косвени доказателства за евентуалното избягване на данъци.

Б– По първия, третия и четвъртия въпрос

32. По същество първият, третият и четвъртият въпрос се отнасят до съвместимостта на спорната разпоредба на член 119 ter, параграф 3 от CGI с основните свободи. Въпреки изложените по-горе от мен съображения няма да е излишно да се спра на тези въпроси, тъй като е възможно да произтекат допълнителни изисквания от основните свободи. Най-напред обаче във връзка с това следва да се разгледат съмненията на запитващата юрисдикция дали е уместен контролът с оглед на първичното право на Съюза (вж. по-долу точка 1). На следващо място следва да се определи коя е приложимата основна свобода (вж. по-долу точка 2), както и да се прецени дали е налице ограничаване на тази свобода (вж. по-долу точка 3).

1. Контрол с оглед на първичното право на Съюза

33. На първо място се поставя въпросът дали френската уредба въобще следва да бъде преценявана от гледна точка на първичното право.

34. Това най-вероятно би следвало да се отрече, когато уредбата е в сектор, предмет на пълна хармонизация на равнището на Съюза. От постоянната съдебна практика следва, че в такъв случай уредбата всъщност трябва да бъде преценявана с оглед на разпоредбите на мярката за хармонизация, а не с оглед разпоредбите на първичното право[20].

35. С оглед на предмета си обаче член 119 ter, параграф 3 от CGI не попада в сектор, който да е предмет на пълна хармонизация. По-конкретно член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества не може да се счете за мярка за хармонизация, тъй като тази разпоредба не установява задължение за държавите членки да прилагат мерки за борба със злоупотребите, нито определя изчерпателно целите, които следва да се постигнат.

36. Напротив, член 1, параграф 2 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества предоставя на държавите членки право на свободна преценка дали да противодействат на злоупотребите и — в очертаните по-горе рамки — как да сторят това във връзка с ползването на предимства по тази директива. Съгласно практиката на Съда обаче възможността, която посочената директива предоставя на държавите членки, би могла да бъда упражнена само при спазване на основните разпоредби на Договора, като по-специално държавите членки са обвързани от основните свободи[21].

37. Поради това спорната уредба по член 119 ter, параграф 3 от CGI подлежи на контрол и с оглед на първичното право на Съюза.

20 Вж. решения от 12 октомври 1993 г., Vanacker и Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, т. 9), от 23 май 1996 г., Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, т. 18), от 11 декември 2003 г., Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, т. 64) и от 30 април 2014 г., UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, т. 63).

21 Вж. решения от 18 септември 2003 г., Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, т. 26), от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, т. 45), от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 46), от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, т. 53) и от 2 септември 2015 г., Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, т. 39).

2. Приложима основна свобода

38. На следващо място трябва да се определи основната свобода, която е релевантна за преценката на френската мярка. Във връзка с това запитващата юрисдикция иска да се установи дали е приложима свободата на установяване (член 43 ЕО, понастоящем член 49 ДФЕС), съответно свободното движение на капитали (член 56 ЕО, понастоящем член 63 ДФЕС).

39. Правният спор в главното производство е относно данъчното третиране на дивиденти. От практиката на Съда следва, че то би могло да попада в обхвата и на член 43 ЕО, и на член 56 ЕО. Отговорът на този въпрос изисква най-напред да се анализира предметът на разглежданата национална правна уредба. Когато е предвидено да се прилага само към дялови участия, които дават право на притежателя им да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя дейността му, това законодателство попада в обхвата на разпоредбите относно свободата на установяване. Обратно, когато разпоредбите на държавите членки се отнасят до дялови участия, които се придобиват само като чисто финансова инвестиция, без намерението да се упражнява влияние върху управлението и контрола на предприятието, тези разпоредби трябва да се преценяват единствено с оглед на свободното движение на капитали[22].

40. Според Комисията в настоящия случай се засяга свободата на установяване, тъй като член 119 ter, параграф 3 от CGI се отнася до изплащането на дивиденти в полза на лица, които от своя страна са *контролирани* пряко или непряко от едно или повече лица, установени извън Съюза.

41. Считам обаче, че отношенията между получателите на дивидентите и дружествата, които се намират по-високо в йерархията на структурата от дялови участия на отделните дружествата, не могат да имат решаващо значение. Всъщност правният спор по главното производство засяга данъчното облагане на дивиденти, изплатени от френско дружество на неговия акционер, установен в Люксембург.

42. Член 119 ter, параграф 3 от CGI е приложим към такива изплащания на дивиденти, когато получателят притежава най-малко 20 % от дяловете в разпределящото печалбата дружество. Дялово участие в такъв размер не означава обаче непременно, че неговият притежател упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството[23]. Следователно, за да се определи релевантната основна свобода, трябва да се вземат предвид фактите по конкретния случай[24].

43. Според изложеното от запитващата юрисдикция през разглеждания период от време всички дялове от капитала на френското дружество, изплащащо дивидентите, са собственост изцяло на люксембургското дружество, получател на дохода. Тъй като дялово участие в такъв размер несъмнено осигурява на притежателя му безспорно влияние върху решенията на дружеството, релевантни за настоящия случай са разпоредбите относно свободата на установяване.

22 Вж. решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 36 и 37), от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzrn Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 33—35), от 15 септември 2011 г., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, т. 30—32) и от 11 септември 2014 г., Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 29—32).

23 Вж. относно притежаването на една трета от дяловете в дружество решение от 13 април 2000 г., Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, т. 20). Относно дялови участия в размер на 10 % вж. и решения от 3 октомври 2013 г., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, т. 22) и от 11 септември 2014 г., Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 31).

24 Вж. решения от 13 април 2000 г., Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, т. 21), от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 37 и 38), от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 93 и 94) и от 11 септември 2014 г., Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 37).

3. Ограничаване на свободата на установяване

44. При тези обстоятелства следва да се провери дали е налице ограничаване на свободата на установяване. Такова ограничаване би могло да е налице, тъй като при прилагането на член 119 ter, параграф 3 от CGI администрацията е отказала да освободи дивидентите, получени от люксембургското дружество, от облагане с данък, удържан при източника.

45. Съгласно член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО свободата на установяване включва и правото на дружество, учредено в съответствие със законодателството на държава членка, което има седалище, централно управление или основно място на дейност на територията на Съюза, да упражнява дейността си в други държави членки чрез дъщерно дружество [25]. Като забранява всякаква дискриминация въз основа на мястото на дружественото седалище, тази свобода гарантира по-специално третиране на дружеството в приемащата държава при същите условия, както се третират местните дружества [26].

46. Френското правителство потвърждава в съдебното заседание, че специалното задължение за доказване по член 119 ter, параграф 3 от CGI се отнася само за разпределянето на печалба в полза на чуждестранни дружества. Това изискване не засягало изплащането на дивиденти в полза на местни дружества. Това обстоятелство намалява атрактивността на свободата на установяване за дружествата от други държави. По тази причина те биха могли да се откажат от намерението за придобиване, учредяване или запазване на дъщерно дружество във Франция [27].

47. Във връзка с това е ирелевантно обстоятелството, че дружеството, позоваващо се на свободата на установяване, е контролирано непряко от лица, установени извън Съюза. Както по-специално е уточнявал Съдът, от никоя разпоредба на правото на Съюза не следва, че произходът на притежателя на дялови участия от капитала на дадено дружество има някакво значение за неговото право да се възползва от свободата на установяване [28].

48. Следователно описаната разлика в данъчното третиране на дивидентите за дружествата майки в зависимост от мястото на тяхното седалище представлява ограничаване на свободата на установяване, което по принцип е забранено от член 43 ЕО и член 48 ЕО [29].

49. Съгласно съдебната практика, за да е допустимо подобно ограничение, то трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни (вж. по-долу точка а), или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. по-долу точка б) [30].

25 Вж. решения от 21 септември 1999 г., Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, т. 35), от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 30), от 17 юли 2014 г., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 17) и от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 40).

26 Вж. решения от 28 януари 1986 г., Комисия/Франция (270/83, EU:C:1986:37, т. 14), от 21 септември 1999 г., Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, т. 35), от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Dencavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 22) и от 12 юни 2014 г., SCA Group Holding и др.(C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 45).

27 Вж. решения от 12 декември 2002 г., Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, т. 32), от 23 февруари 2006 г., Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, т. 35) и от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Dencavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 30).

28 Вж. решение от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock и Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 40).

29 Вж. решение от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Dencavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 29).

30 Вж. решения от 25 февруари 2010 г., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20), от 6 септември 2012 г., Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17), от 17 юли 2014 г., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23) и от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 26).

а) По обективната сходност на положенията

50. От практиката на Съда следва, че при проверката за сходство между трансгранично и вътрешно положение трябва да се вземе предвид преследваната от съответните национални разпоредби цел [31]. В този контекст може да изглежда уместен въпросът дали изплащането на дивиденти в полза на местно дружество и в другия случай, в полза на чуждестранно дружество представляват сходни положения. Всъщност спорната мярка има за цел да се предотврати избягването на данъка, удържан при източника, от местни лица на трети държави, които учредяват междинни дружества в Съюза и се възползват от разликите в законодателствата на държавите членки. Същевременно обаче дивидентите, разпределяни на местни дружества, остават подчинени на същото законодателство.

51. Според Съда решаващ критерий при изплащането на дивиденти все пак остава упражняването на данъчната компетентност [32]. От тази перспектива безспорно следва да се приеме, че е налице обективно сходство, тъй като Франция подчинява изплащането на дивиденти и в полза на местните, и в полза на чуждестранните получатели на своята данъчна компетентност.

б) Относно обосноваването

52. При това положение остава да се провери дали ограничаването на свободата на установяване, каквото представлява член 119 ter, параграф 3 от CGI, е обосновано с императивно съображение от общ интерес.

53. Франция поддържа, че борбата с данъчните измами и избягването на данъци представлява такова съображение.

54. От постоянната съдебна практика следва, че национална мярка, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована с посоченото съображение, когато се отнася конкретно до напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято единствена цел е получаването на данъчно предимство [33].

55. В настоящия случай обаче не е видно френската мярка да е насочена конкретно само срещу такива конструкции. От изискването по член 119 ter, параграф 3 от CGI за доказване на обстоятелството, че структурата от дялови участия няма за основна цел или че една от основните ѝ цели не е съответното дружество да се ползва от освобождаване от данъка, удържан при източника, следва, че тази разпоредба е насочена основно срещу търсенето на данъчно предимство. Този субективен критерий сам по себе си обаче не е достатъчен, за да се приеме, че посочената разпоредба е насочена към изкуствени конструкции по смисъла на практиката на Съда [34]. Напротив, трябва да са налице и обективни елементи, от които да е видно, че въпреки формалното изпълнение на предпоставките за освобождаване от данъчно облагане, не е постигната целта, преследвана със свободата на установяване [35].

31 Вж. решения от 25 февруари 2010 г., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22), от 21 февруари 2013 г., A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 33) и от 12 юни 2014 г., SCA Group Holding и др. (C-39/13 до C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 28).

32 Вж. решения от 14 декември 2006 г., Denkavit Internationaal и Dencavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, т. 34—36) и от 12 декември 2006 г., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 68).

33 Вж. решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 55), от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 74), от 4 декември 2008 г., Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, т. 35) и от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 40).

34 Вж. решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 63).

35 Вж. решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 64).

56. Следва да се приеме, че такова противоречие с целта е налице, когато от цялостната преценка на обстоятелствата стане ясно, че освобождаването от данъка, удържан при източник, ползва не дружеството от другата държава членка, получаващо дивидентите, а в действителност облагодетелства директно лице от държава, която не е членка на Съюза. Всъщност свободата на установяване защитава по принцип само гражданите на Съюза [36].

57. Аргументи в подкрепа на тази теза могат да бъдат почерпени от естеството на междинното дружество. Ако дружеството се е установило само фиктивно под формата на дружество „пощенска кутия“, ще трябва се приеме, че е налице изкуствена конструкция [37]. Дори обаче и да има физическо присъствие, финансовите и персоналните компоненти биха могли да обосноват извод, че става въпрос за изкуствена конструкция. Във връзка с това меродавни изглеждат фактори като действителните правомощия на дружествените органи за вземане на решения, осигуряването на собствени финансови средства или пък наличието на търговски риск.

58. Ако тези фактори не бъдат взимани под внимание при прилагането на член 119 ter, параграф 3 от CGI, мярката няма да представлява годно средство за противодействие конкретно срещу напълно изкуствени конструкции, които не отразяват каквато и да е икономическа действителност и чиято единствена цел е получаването на данъчно предимство.

59. Във всички случаи обаче спорната правна уредба надхвърля необходимото за борба с избягването на данъчното облагане, тъй като в крайна сметка възлага на дружествата, които искат да бъдат освободени от удържане на данъка при източника, тежестта за доказване, че не е налице злоупотреба, и то единствено поради обстоятелството, че са контролирани пряко или непряко от лице, което е установено извън Съюза [38]. Всъщност съгласно съдебната практика такава обща презумпция за злоупотреби не може да бъде обосновка за ограничение, наложено с данъчна мярка [39]. Въпросът е в това, че член 119 ter, параграф 3 от CGI води до обръщане на тежестта за доказване, без данъчните органи да са длъжни да представят достатъчни косвени доказателства, че е възможно да е налице избягване на данъчно облагане [40].

4. Междинно заключение

60. Поради това на първия, третия и четвъртия въпрос следва да се отговори, че член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не допуска данъчна уредба на държава членка като тази в член 119 ter, параграф 3 от CGI, когато тя налага на чуждестранно дружество, контролирано пряко или непряко от лица, установени в държави, които не са членки на Съюза, като условие за освобождаването му от удържане на данък при източника по силата на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества задължението да представи доказателства, че структурата от дялови участия между дружествата не е създадена за данъчни цели, без администрацията да е длъжна да представи достатъчно косвени доказателства, че е възможно структурата от дялови участия да е изкуствена конструкция, която не отразява каквато и да е икономическа действителност и чиято единствена цел е получаването на данъчно предимство.

36 Вж. решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 53), от 11 март 2010 г., Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, т. 36) и от 23 февруари 2016 г., Комисия/Унгария (C-179/14, EU:C:2016:108, т. 148).

37 Вж. решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 67 и 68).

38 Вж. по-горе точки 27—30.

39 Вж. решения от 4 март 2004 г., Комисия/Франция (C-334/02, EU:C:2004:129, т. 27), от 9 ноември 2006 г., Комисия/Белгия (C-433/04, EU:C:2006:702, т. 35), от 28 октомври 2010 г., Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, т. 34) и от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 38 и цитираната съдебна практика).

40 Вж. решение от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 55).

V – Заключение

61. С оглед на всички гореизложени съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Conseil d'État (Държавен съвет) въпроси по следния начин:

„Член 1, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО и член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не допускат правна уредба на държава членка, която налага на чуждестранно дружество, контролирано пряко или непряко от лица, установени в държави, които не са членки на Съюза, като условие за освобождаването му от удържане на данък при източника по силата на член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества задължението да представи доказателства, че структурата от дялови участия между дружествата не е създадена за данъчни цели, без администрацията да е длъжна да представи достатъчно косвени доказателства, че е възможно структурата от дялови участия да е изкуствена конструкция, която не отразява каквато и да е икономическа действителност и чиято единствена цел е получаването на данъчно предимство“.