

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

28 януари 1986 година*

„Свобода на установяване по отношение на застраховането – Корпоративен данък и данъчен кредит”

По дело 270/83

Комисията на Европейските общности, за която се явява г-н Georges Kremlis, член на нейната правна служба, в качеството на представител, подпомаган от г-н Gérard Druesne, професор в Университет Nancy II, декан на факултета по право и икономически науки в Nancy, със съдебен адрес в Люксембург, в кантората на г-н Georges Kremlis, член на правната служба на Комисията, сграда Jean Monnet, Kirchberg,

ищец,

срещу

Френската република, за която се явява г-н François Renouard, в качеството на представител и г-н Alain Sortais, в качеството на заместник-представител, със съдебен адрес в Люксембург, в сградата на френското посолство,

ответник,

с предмет иск за установяване, на неизпълнение на задълженията на Френската република, която като не е предоставила правото на ползване на данъчен кредит на клоновете и представителствата във Франция на застрахователни дружества, установени в друга държава-членка не е изпълнила задълженията, които има по силата на Договора за ЕИО, и по-специално на член 52 от него,

СЪДЪТ,

в състав: г-н Mackenzie Stuart, председател, г-н U. Everling, г-н K. Bahlmann и г-н R. Joliet, председатели на състав, г-н Т. Коорманс, г-н О. Дюе, г-н Y. Galmot, г-н С. Какурис и г-н Т. Ф. О'Хиггинс, съдии,

генерален адвокат: г-н G. F. Mancini,

секретар: г-жа D. Louterman, администратор,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 октомври 1985 г.,

постанови настоящото

Решение

* Език на производство то: френски.

1. С искова молба, постъпила в секретариата на Съда на 12 декември 1983 г., Комисията на Европейските общности е предявила, по силата на член 169 от Договора за ЕИО, иск за установяване, който има за цел да установи, че като не е предоставила на клоновете и представителствата във Франция на застрахователни дружества, които са установени в друга държава-членка, правото на ползване на данъчен кредит при същите условия, както по отношение на френските дружества, Френската република не е изпълнила задълженията, които има по силата на Договора за ЕИО, и по-специално по член 52 от него.

Относно съответното национално законодателство

2. Френското данъчно законодателство предвижда налагането на данък от 50 % върху всички печалби направени от данъчно задължените дружества и данъчнозадължените юридически лица, наричан „корпоративен данък“; този данък е еквивалентен на данъка върху доходите който физическите лица обикновено дължат. По принцип дружествата подлежат на облагане с корпоративен данък, независимо от това къде е регистрирано дружеството. Въпреки това по силата на член 209 от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс) се вземат предвид единствено печалбите, реализирани в предприятията, упражняващи дейност във Франция, или в тези, чието облагане се извършва във Франция по силата на споразумението за избягване на двойното данъчно облагане.

3. С цел да се намали кумулативният ефект от облагането на печалбите, които дружествата разпределят, произтичащ от факта, че тези печалби първо се облагат с корпоративен данък върху дружеството, разпределящо дивиденди, и след това се облагат с данъка върху доходите или корпоративен данък върху получателя на тези дивиденди, член 158a. от Code général des impôts предвижда данъчен кредит, наричан „avoir fiscal“, който се предоставя на получателите на дивиденди, раздавани от френските дружества, и който е равен на половината от сумите, които действително се изплащат от тях. Данъчният кредит може да бъде получен при заплащане на дължимия от получателя на дивидентите данък. Той представлява приход за това лице и може да бъде използван единствено доколкото е включен в данъчната основа на дължимия от този бенефициент данък върху доходите.

4. Член 158б., параграф 2 от Code général des impôts предвижда, че извличането на ползите от данъчния кредит се предоставя само на лица, които имат реално местожителство или регистрирано седалище във Франция. Освен това съгласно член 242в. Code général des impôts тези ползи могат да бъдат предоставяни на лица, които пребивават на територията на държавите, сключили с Франция споразумения за избягване на двойното данъчно облагане.

5. Според информацията, която страните са предоставили на Съда, сключените споразумения между Франция и четири други държави-членки, а по-специално Федерална република Германия, Люксембург, Нидерландия и Обединеното кралство, предвиждат дружество, чието седалище е в една от тези държави-членки, и което притежава акции от френски дружества в актива на основното предприятие, да има право да ползва данъчния кредит. От друга страна ползването на данъчния кредит не е предвидено в никакъв случай за акциите,

които са част от актива на дъщерни дружества, клоновете или представителствата на дружествата, седалището на които не се намира във Франция.

6. От упоменатите по-горе разпоредби става ясно, че както това се потвърждава и от член 15 от Loi des finances (Закон за финансите) за 1978 г. (№ 77-1467, 30.12.1977 г., JORF 1977 г., стр. 6316), че застрахователните дружества, седалището на които е във Франция, включително дъщерни дружества, създадени във Франция от чуждестранни застрахователни дружества, имат право да ползват облекчение от данъчния кредит по отношение на техните акции във френски дружества. Ползването на същото право се отказва на дъщерните дружества под формата на установени във Франция клонове или представителства на застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка.

По предмета на спора

7. С настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения съгласно член 169 от Договора за ЕИО, Комисията цели да установи, че правилата в областта на данъчните кредити има дискриминационен характер по отношение на клоновете или представителствата на застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка, и представлява косвено ограничение на свободата на създаване на дъщерни дружества. Комисията добавя, че макар и тя да е ограничила своя иск до застрахователния сектор поради факта, че са й изпратени жалби единствено относно този сектор, всички държави-членки, и по-специално Франция, трябва да извлече от решение на Съда всички произтичащи от него последици, дори и това да засяга и други области.

8. Френското правителство възразява на това предметът на настоящия иск да бъде разширяван по този начин от Комисията, и да обхваща всички дружества, независимо от тяхното поле на действие.

9. В това отношение е необходимо да се отбележи, че дори и спорните национални разпоредби да предизвикват особено чувствителни последици в сектор като този на застраховането, в който клоновете на чуждестранните застрахователни дружества са задължени да натрупват технически резерви от активи, локализирани в държавата, в която се извършва дейността, същата система се прилага и в други сектори. Следователно може да бъде изразено съжаление, че поради факта, че се ограничава до застрахователните дружества настоящият иск поставя проблемите само в условия, които покриват само една част от обхвата на въпросните френски законови разпоредби. Въпреки това тази констатация не оказва влияние върху допустимостта на иска.

10. Като се имат предвид някои неточности, появили се по време на производството за определяне на предмета на настоящия иск, е необходимо също така да се отбележи, че искът се отнася до неравното третиране по отношение на ползване на правото на данъчен кредит, от една страна, на застрахователни дружества, седалището на които е във Франция, включително дъщерни дружества, учредени от чуждестранни дружества във Франция, и от друга страна, на клоновете и представителствата, които са създадени във Франция от застрахователни дружества, седалището на които е разположено в

друга държава-членка. Следователно искът не посочва общо всяка разлика в третирането между дружествата като независими правни субекти, от една страна, и от друга страна, клоновете и представителствата без собствена правосубектност. И на последно място е необходимо по-специално да се подчертае, че искът не се отнася до евентуалните разлики, които могат да възникнат в облагането между клоновете и представителствата, от една страна, и от друга страна, дъщерните дружества на дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка, когато тези клонове и представителства или дъщерни дружества им прехвърлят печалбите, осъществени от ръководените от тях предприятия във Франция.

Относно прилагането на член 52 от Договора за ЕИО

11. Комисията изтъква два аргумента, за да докаже че правилата в областта на данъчните кредити са в противоречие с член 52, параграф 2 от Договора за ЕИО. На първо място тези правила представляват дискриминация по отношение на клоновете и представителствата във Франция на застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка, в сравнение с дружествата, седалището на които е във Франция. Данъчната система възпрепятства тези клонове и представителства от това да притежават френски акции и следователно би ги ошетила при упражняването на дейността им във Франция. Тази дискриминация става още по ясна от факта, че за целите на определянето на облагаемите доходи, френското данъчно право прилага същите правила към френските дружества, както и към дъщерните дружества, принадлежащи на чуждестранните застрахователни дружества. На второ място фактът, че въпросните данъчни правила, са неблагоприятни за клоновете и представителствата на чуждестранните застрахователни дружества, ограничава косвено свободата, с която трябва да разполагат застрахователните дружества, разположени в други държави-членки, да се установяват във Франция или под формата на дъщерно дружество, или под формата на клон или представителство. Тя представлява насърчаване да се предпочете формата на дъщерното дружество, за да се избегне ощетяването, произтичащо от отказа за ползване на данъчен кредит.

12. Според френското правителство това различно третиране не представлява дискриминация и следователно не противоречи на задължението на държавите-членки, съгласно член 52, алинея 2, да прилага към дружествата, седалището на които е в друга държава-членка, условията предвидени от законодателството ѝ за нейните собствени граждани. Френското правителство изтъква две групи от аргументи, които имат за цел да докажат от една страна, че разликата в третирането в случая е оправдано от различната обективна ситуация, и от друга страна, че тази разлика в третирането се дължи на особеностите на данъчните системи, които варират в зависимост от държавите-членки, както и на споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане.

13. На първо място е необходимо да се посочи, че член 52 от Договора за ЕИО включва един от основните принципи на Общността и се прилага пряко в държавите-членки от края на преходния период. По силата на тази разпоредба свободата на установяване за гражданите на една държава-членка на територията на друга държава-членка включва правото на достъп до дейности, упражнявани от самостоятелно заети лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия при условията, които са

определени от законодателството на страната по установяване за нейните собствени граждани. Премахването на ограниченията на свободата на установяване обхваща и ограниченията относно създаването на представителства, клонове или дъщерни дружества от гражданите на дадена държава-членка, които са се установили на територията на друга държава-членка.

14. Член 52 цели да осигури възползването от националното третиране от всеки гражданин на дадена държава-членка, който се установява в друга държава-членка, макар и това да не е главното му местожителство, за да упражнява определена дейност като самостоятелно заето лице, и забранява всякаква дискриминация, основана на националност и произтичаща от законодателствата, като ограничението на свободата на установяване.

15. Следователно става ясно, че двата аргумента, изложени от Комисията, по-специално дискриминацията във френското законодателство към клоновете и представителствата на застрахователните дружества установени в други държави-членки, спрямо дружествата, установени във Франция от една страна, и от друга страна ограничението на свободата на установяване под формата на клонове и представителства, прилагане за чуждестранните застрахователни дружества, са тясно свързани. От това следва, че те трябва да бъдат разглеждани заедно.

16. Установено е, че по силата на френското законодателство, и по-специално на член 158б. от Code général des impôts, застрахователните дружества, седалището на които е във Франция, имат право да ползват данъчен кредит по отношение на акциите, които те притежават във френски дружества, докато същото това право се отказва на клоновете и представителствата на застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка. От това следва, че застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка и които упражняват своята дейност във Франция чрез клонове или представителства, не са третирани по същия начин като застрахователните дружества, седалището на които се намира във Франция.

17. С първата група от аргументи френското правителство цели да установи, че това различно третиране е оправдано от обективните различия между положението на застрахователно дружество, седалището на което е във Франция, и положението на клон или представителство на застрахователно дружество, седалището на което е разположено в друга държава-членка. Въпросната разлика се основава на разграничението между „лица, които пребивават в страната” и „лица, които не пребивават в страната”, което съществува във всички правни системи и е международно признато. Това разграничение е необходимо в данъчната област. Следователно тази разлика се прилага също така в контекста на член 52 от Договора. Освен това клоновете и представителствата на дружества, седалището на които се намира в чужбина, в някои аспекти разполагат с различни предимства в сравнение с френските дружества, което компенсира всякакви неудобства по отношение на данъчните кредити. И на последно място тези неудобства във всеки случай са незначителни и биха могли лесно да бъдат избегнати чрез създаването на дъщерно дружество във Франция.

18. В това отношение е необходимо на първо място да се подчертае, че свободата на установяване, която член 52 предоставя на гражданите на друга държава-членка, и която има за последица тяхното право да започват и да упражняват дейности като самостоятелно заети лица, при условията, които са определени от законодателството на държавата-членка на установяване за нейните собствени граждани, в съответствие с член 58 от Договора за ЕИО, по отношение на дружествата, учредени съгласно законодателството на една от държавите-членки, и чието седалище, централна администрация или главно управление са разположени в рамките на Общността, включва правото да упражняват дейността си в съответната държава-членка чрез клон или представителство. За тези дружества е необходимо да се отбележи в този контекст, че седалището им в упоменатия по-горе смисъл служи, подобно на националността на физическите лица, за определяне на зависимостта им от съдебната система на определена държава. Да се приеме, че държавата-членка на установяване може да прилага свободно различно третиране единствено поради факта, че седалището на дружество се намира в друга държава-членка, би лишило тази разпоредба от смисъл.

19. Дори ако не е възможно да се изключи напълно възможността от разграничаване според местонахождението на седалището на дадено дружество или в зависимост от мястото на пребиваване на определено физическо лице да може при определени условия да бъде оправдано в област като тази на данъчното право. В този случай е уместно да се отбележи, че френското данъчно право не прави никаква разлика по отношение на определянето на данъчната основа с цел изчисляване на корпоративния данък, между дружества, седалището на които е във Франция, и разположените във Франция клонове и представителства на дружества, седалището на които е в чужбина. По силата на член 209 от Code général des impôts и при двата вида дружества печалбите им, получени в предприятията им във Франция се облагат с данъци, с изключение на печалбите, получени в чужбина, или облагането на които се извършва във Франция съгласно споразумение за избягване на двойното данъчно облагане.

20. При положение, че спорната нормативна уредба поставя при еднакви условия, за целите на облагането на печалбите им, застрахователните дружества, седалището на които се намира във Франция, и разположените във Франция клонове и представителства на дружества, седалището на които се намира в чужбина, тя не може да ги третира по различен начин, без да създава дискриминация, в рамките на същото това облагане по отношение на предоставянето на предимство, свързано с облагането на данъци, като данъчния кредит. Като третира по еднакъв начин двете форми на установяване за целите на облагането на осъществените от тях печалби, френският законодател в действителност е приел, че по отношение на начините и условията на това облагане между обективната ситуация на двете форми на установяване не съществува никаква разлика, която може да оправдае прилагането на различно третиране.

21. Въпреки тезата, защитавана от френското правителство, различното третиране не може също така да бъде оправдано от евентуалните предимства, които клоновете и представителствата биха придобили спрямо дружествата, и които според френското правителство биха компенсирани неудобствата, които произтичат от отказа за предоставяне на данъчен кредит. Дори и да се допусне, че такива предимства съществуват в действителност, те не могат да оправдаят

нарушаване на предвиденото от член 52 задължение за прилагане на националното третиране по отношение на данъчния кредит. Също така при тези условия не е необходимо да се извършва оценка на неудобствата, които произтичат за клоновете и представителствата на чуждестранни застрахователни дружества, от отказа за предоставяне на право на ползване на данъчен кредит и да се разглежда въпросът дали тези неудобства могат да окажат влияние върху прилаганите тарифи, тъй като член 52 забранява всяка дискриминация, дори и когато тя е с малък обхват.

22. Освен това фактът, че застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка, са свободни да избират да се установят под формата на дъщерно дружество, за да могат да се възползват от данъчния кредит, не може да оправдае разликата в третирането. В действителност член 52, параграф 1, второ изречение от Договора изрично предоставя възможност на икономическите оператори да избират свободно подходящата правна форма за упражняване на дейностите им в друга държава-членка, като този свободен избор не трябва да бъде ограничаван от дискриминационни данъчни разпоредби.

23. С втора група от аргументи френското правителство цели да докаже, че разликата в третирането в действителност се дължи на особеностите и разликите в данъчните системи в различните държави-членки, както и на споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане. В действителност при липса на хармонизиране на въпросните законодателства, в зависимост от случаите са необходими различни мерки за вземане предвид на тези разлики между данъчните системи и следователно биха били оправдани по отношение на член 52 от Договора. По този начин спорната в настоящия случай нормативна уредба е необходима по-специално, за да се избегне укриването на данъци. Прилагането на данъчното законодателство по отношение на физическите лица и дружествата, които упражняват дейност в различните държави-членки, е уредено в споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане, съществуването на които е изрично признато от член 220 от Договора. Следователно различното третиране, предвидено от спорната данъчна система, не противоречи на член 52 от Договора.

24. В това отношение следва да се отбележи на първо място, че липсата на хармонизация на законовите разпоредби на държавите-членки за корпоративния данък не може да оправдае въпросната разлика в третирането. Макар да е вярно, че при липсата на такава хармонизация данъчното състояние на определено дружество зависи от националното право, прилагано спрямо него, член 52 от Договора за ЕИО забранява на всяка държава-членка да предвижда в законодателството си по отношение на лицата, които се възползват от свободата на установяване, условия за упражняване на дейностите им, които са различни от тези, определени за нейните собствени граждани.

25. Освен това не може да се прави позоваване на риска от избягването на данъци в този контекст. Член 52 от Договора за ЕИО не позволява нарушаване по такива причини на изключения от основния принцип относно свободата на установяване. Освен това изчисленията, представени от френското правителство, за да докажат че предоставянето на правото за ползване на данъчен кредит на клоновете и представителствата на дружества, седалището на които е в други държави-членки, би накарало тези дружества да впишат в

активите на клоновете и представителствата си във Франция притежаваните от тях акции на френски дружества, не бяха приети като убедителни от Съда. В действителност тези изчисления се основават на предположението, неподкрепено в член 158а. от Code général des impôts, че прехвърлянето в централното седалище на дружествата на печалбите, реализирани от клоновете или агенциите, от своя страна се съпътства от данъчен кредит; но Комисията също не е изисквала в рамките на настоящото производство в такива случаи да бъде предвиден данъчен кредит.

26. В заключение френското правителство погрешно изтъква, че въпросното различно третиране се дължи на споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане. Всъщност тези споразумения не се отнасят до разглежданите в настоящото дело случаи, упоменати по-горе. Освен това правата, произтичащи за бенефициентите по член 52 от Договора, са безусловни и една държава-членка не може да поставя тяхното спазване в зависимост от съдържанието на споразумение, сключено с друга държава-членка. Поспециално този член не позволява по отношение на тези права да се поставя условие за реципрочност с цел получаването на съответни предимства в други държави-членки.

27. От изложеното по-горе следва, че като не е предоставила на клоновете и представителствата във Франция на застрахователни дружества, седалищата на които се намират в друга държава-членка, правото на ползване на данъчен кредит за дивидентите на френските дружества, които тези клонове и представителства получават, член 158б. от Code général des impôts не предоставя на тези дружества същите условия като предвидените във френското законодателство по отношение на застрахователните дружества, седалището на които е във Франция. Тази дискриминация представлява ограничение на свободата на установяване на застрахователните дружества, седалището на които се намира в друга държава-членка, което противоречи на член 52, алинеи 1 и 2 от Договора за ЕИО.

28. В резултат на това е необходимо да се приеме, че като не е предоставила на клоновете и представителствата във Франция на застрахователни дружества, седалищата на които се намират в друга държава-членка, които са в същите условия като застрахователните дружества, седалищата на които се намират във Франция, правото на ползване на данъчен кредит за дивидентите на френските дружества, които тези клонове и представителства получават, Френската република не е изпълнила задълженията си съгласно член 52 от Договора за ЕИО.

По съдебните разноси

29. На основание член 69, параграф 2 от Процедурния правилник, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси. След като Френската република е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноси.

По изложените съображения Съдът реши:

1) Като не е предоставила на клоновете и представителствата във Франция на застрахователни дружества, седалищата на които се намират в друга

държава-членка, които са в същите условия като застрахователните дружества, седалищата на които се намират във Франция, правото на ползване на данъчен кредит за дивидентите на френските дружества, които тези клонове и представителства получават, Френската република не е изпълнила задълженията си съгласно член 52 от Договора за ЕИО.

2) Френската република се осъжда да заплати съдебните разноски.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 28 януари 1986 година.