

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

18 юли 2007 година *

По дело C-231/05

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Korkein hallinto-oikeus (Финландия) с акт от 23 май 2005 г., постъпил в Съда на 25 май 2005 г., в рамките на производство, образувано по инициатива на

Оу АА,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н C. W. A. Timmermans, г-н A. Rosas, г-н R. Schintgen, г-н P. Küris, г-н E. Juhász, председатели на състави, г-н K. Schiemann, г-н G. Arestis, г-н U. Lohmus, г-н E. Levits (докладчик), г-н A. Ó Caoimh и г-н L. Bay Larsen, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 май 2006 г.,

* Език на производството: фински.

като има предвид становищата, представени:

- за Оу АА, от г-н Т. Torkkel и г-н J. Järvinen, asiamiehet,

- за финландското правителство, от г-жа Т. Rynnä и г-жа Е. Bygglin, в качеството на представители,

- за германското правителство, от г-н М. Lumma и г-н U. Forsthoff, в качеството на представители,

- за нидерландското правителство, от г-жа Н. G. Sevenster и г-н М. de Grave, в качеството на представители,

- за шведското правителство, от г-жа К. Wistrand и г-жа А. Falk, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа S. Nwaokolo и г-жа Е. O'Neill, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill, barrister,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н I. Koskinen, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 септември 2006 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО, както и на 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 година (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118, наричана по-нататък „Директива 90/435“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на съдебно производство пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд), образувано по инициатива на Оу АА, дружество по финландското право, във връзка с възможността за приспадане от облагаемите му доходи на финансовите средства, прехвърлени в полза неговото дружество майка, чието седалище се намира в друга държава-членка, и което поставя под въпрос съответствието на финландското законодателство относно прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества с общностното право.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 От второто съображение от Директива 2003/123 следва, че целта на Директива 90/435 е „дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки да се освободят от данъците, свързани с печалбата и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка.“

- 4 Член 4 от Директива 90/435 предвижда, че ако дружество майка получава по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерното му дружество разпределена печалба, държавата на дружеството майка, освен когато дъщерното дружество е в ликвидация, трябва или да се въздържа от облагане на разпределената от дъщерното дружество печалба или да облага печалбите, като разрешава на дружеството майка да отчислява от размера на дължимия данък частта от данък печалба, която е свързана с тези печалби и е платена от дъщерното дружество.

- 5 Според член 5 от Директива 90/435 „[п]ечалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка се освобождават от данък върху дивидентите“, а по силата на член 6 от същата директива „[д]ържавата-членка на дружеството майка няма право да начислява данък, удържан при източника, върху печалбата, която такова дружество получава от свое дъщерно дружество“.

Национална правна уредба

- 6 Член 1 от Закона за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества (Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986) от 21 ноември 1986 г. (наричан по-нататък „KonsAvL“) има следното съдържание:

„Настоящият закон е свързан с приспадането на финансови средства, прехвърлени в рамките на група дружества, от облагаемия доход на прехвърлителя и приравняването им на доход на получателя при облагането.“

7 Член 2 от KonsAvL гласи:

„Изразът „прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества“ означава всяко прехвърляне, извършено от акционерно дружество или кооперативно дружество, извършващо икономическа дейност за целите на икономическата дейност на друго акционерно дружество или друго кооперативно дружество, което прехвърляне не е вноска в дружество, нито може да бъде приспаданото от доходите по силата на Закона относно облагането на доходите от икономическа дейност (elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (360/1968)).“

8 Член 3 от KonsAvL предвижда:

„Ако национално акционерно или кооперативно дружество (дружеството майка) притежава най-малко девет десети от дружествения капитал на друго национално акционерно дружество или дялове в друго национално кооперативно дружество (дъщерното дружество), дружеството майка може да приспадне от облагаемите си доходи от икономическа дейност финансовите средства, които е прехвърляло в рамките на група дружества в полза на своето дъщерно дружество. Сумата от прехвърлянето на финансовите средства се приравнява на доход от облагаемата икономическа дейност на дъщерното дружество.

Понятието „дъщерно дружество“ означава също така акционерно дружество или кооперативно дружество, чието дружество майка притежава най-малко девет десети от дружествения капитал или от дяловете заедно с едно или повече други дъщерни дружества.

Разпоредбите, съдържащи се в първата алинея, се прилагат също така към прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, извършвано от дъщерното дружество в полза на дружеството майка или на друго нейно дъщерно дружество.“

9 Според член 4 от KonsAvL:

„Прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се приравнява на разход за целите на данъчното облагане на прехвърлителя и на приход за целите на облагането на получателя за данъчната година, през която е извършено прехвърлянето.“

10 Член 5 от KonsAvL гласи:

„Данъчнозадължените лица имат право да приспадат като разходи финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, само когато съответните приходи и разходи са вписани в счетоводните книги на прехвърлителя и получателя.“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

11 Дружеството AA Ltd, чието седалище се намира в Обединеното кралство, притежава непряко посредством две други дружества 100 % от акциите на Oy AA.

12 За разлика от Oy AA, дейностите на AA Ltd през 2003 г. са губещи и според Oy AA може да се очаква, че те ще останат такива както през 2004 г., така и през 2005 г. Тъй като икономическата дейност на AA Ltd е от значение и за Oy AA, последното решава да прехвърли финансови средства в рамките на група дружества в полза на AA Ltd, с цел да осигури икономическото му положение.

- 13 По този повод Оу АА се обръща към Keskusverolautakunta (Централна комисия по данъците) с искане за предварително решение по въпроса дали планираното прехвърляне съставлява прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества по смисъла на член 3 от KonsAvL и дали поради това може да се разглежда като разход, който може да се приспадне при данъчното облагане на Оу АА за данъчните години 2004 и 2005.
- 14 Keskusverolautakunta преценява, че финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, които могат да се приспаднат, и съответният облагаем доход попадат под финландския режим на данъчно облагане, и счита, че извършеното от Оу АА в полза на АА Ltd прехвърляне не съставлява прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества по смисъла на член 3 от KonsAvL, и че поради тази причина то не може да се разглежда като разход, който може да се приспадне при данъчното облагане на прехвърлителя.
- 15 Оу АА оспорва постановеното от Keskusverolautakunta предварително решение пред препращащата юрисдикция, която установява, че всички условия, предвидени във финландското право за признаване на правото на приспадане на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, извършено от Оу АА в полза на АА Ltd, са изпълнени, с изключение на изискването, свързано с националността на дружеството получател.
- 16 При тези условия Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Като се имат предвид член 58 ЕО и Директива 90/435/ЕИО [...], следва ли членове 43 ЕО и 56 ЕО да се тълкуват в смисъл, че те не допускат режима, установен с финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, който подчинява приспадането на тези прехвърляния на условието прехвърлителят и получателят на прехвърлянето да са национални дружества?“

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали, като се имат предвид член 58 ЕО и Директива 90/435, членове 43 ЕО и 56 ЕО не допускат режим, установен със законодателство на държава-членка, като разглеждания в главното производство, по силата на който местно за тази държава-членка дъщерно дружество може да приспадне от облагаемите си доходи финансови средства, прехвърлени в рамките на група дружества в полза на своето дружество майка, само доколкото седалището на последното се намира в същата държава-членка.
- 18 На първо място следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар че прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите-членки, последните въпреки това трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело *Marks & Spencer*, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29, Решение от 12 септември 2006 г. по дело *Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 40 и Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Recueil, I-11673, точка 36).
- 19 Тъй като препращащата юрисдикция пита Съда относно тълкуването както на член 43 ЕО, отнасящ се до свободата на установяване, така и на член 56 ЕО, отнасящ се до свободното движение на капитали, следва да се определи дали и в каква степен национално законодателство като разглежданото в главното производство може да засегне тези свободи.
- 20 Както следва от постоянната съдебна практика, разпоредбите на Договора за ЕО относно свободата на установяване се прилагат в случаите, когато става въпрос за участие в дружество, което позволява на притежателя му да оказва решаващо влияние върху решенията на дружеството и да определя дейността му (Решение от 13 април 2000 г. по дело *Vaars*, C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точки 21 и 22, Решение от 21 ноември 2002 г. по дело *X и Y*, C-436/00, Recueil,

стр. I-10829, точки 37 и 66—68, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 31, както и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 39).

- 21 Съгласно член 3 от KonsAvL възможността за извършване на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества, които могат да бъдат приспаднати по смисъла на този закон, е подчинено обаче на условието, дружеството майка да притежава поне 90 % от дружествения капитал или от дяловете на дъщерното дружество.
- 22 Както следва от преюдициалното запитване и от писменото становище на финландското правителство, режимът на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества, който е в сила във Финландия, има за цел да премахне неблагоприятните данъчни последици, свързани със структурата на група дружества, като позволява разпределяне в рамките на група, която обхваща дружества реализиращи печалба, и такива, които търпят загуби. По този начин прехвърлянето на финансови средства е предназначено да съдейства за реализирането на интересите на група дружества.
- 23 Доколкото обаче законодателство като разглежданото в главното производство урежда само отношенията в рамките на група дружества, то засяга основно свободата на установяване и следователно трябва да се разгледа от гледна точка на член 43 ЕО (вж. в този смисъл Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 32, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 118 и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 33).
- 24 Дори да се предположи, че това законодателство има ограничително въздействие върху свободното движение на капитали, това въздействие би било неизбежна последица от евентуалното ограничаване на свободата на установяване и следователно не оправдава самостоятелното разглеждане на посоченото законодателство от гледна точка на член 56 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 14 октомври 2004 г. по дело Omega, C-36/02, Recueil, стр. I-9609, точка 27, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 33 и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 34).

- 25 Що се отнася до Директива 90/435, следва да се напомни, че разглежданите в главното производство обстоятелства се отнасят до първото облагане с данъци на доходите от икономическа дейност на дъщерно дружество и до възможността за последното да приспадне от облагаемия си доход финансовите средства, прехвърлени от него в рамките на група дружества в полза на чуждестранното дружество майка.
- 26 Директива 90/435 урежда данъчното третиране на дивидентите и другите видове печалба, разпределяна от дъщерно дружество на дружеството майка, от една страна, като предвижда в член 4, че когато дружество майка получава печалба, държавата, за която последното е местно, или се въздържа от облагане на печалбата, разпределена от дъщерното дружество, или я облага, като позволява на дружеството майка да приспадне от сумата на своя данък частта от данъка, платен от дъщерното дружество за реализираната от него печалба, и от друга страна, като забранява в членове 5 и 6 удържането на данък при източника на печалбата.
- 27 Тъй като Директива 90/435 не се отнася до първото облагане на доходите от икономическата дейност на дъщерно дружество и не урежда данъчноправните последици за него от прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества като разглежданото в главното производство, тя не може да послужи като основание за отговор на въпроса на преpraщачата юрисдикция.
- 28 Следователно отговорът на поставения въпрос трябва да се даде само на основание на член 43 ЕО.

По наличието на ограничение на свободата на установяване

- 29 Свободата на установяване, която член 43 ЕО признава на гражданите на Общността и която включва възможността да започват и упражняват дейност

като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата-членка на установяване за собствените ѝ граждани, по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава-членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, обхваща съгласно член 48 ЕО правото им да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. по-специално Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35, Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 41 и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 42).

30 По отношение на дружествата е важно да се отбележи, че подобно на националността при физическите лица, тяхното седалище по смисъла на член 48 ЕО служи за определяне на връзката им с правния ред на определена държава. Да се признае, че държавата-членка на установяване на дъщерно дружество може свободно да прилага различно третиране по отношение на това дъщерно дружество само поради факта че седалището на дружеството майка се намира в друга държава-членка, би изпразнило член 43 ЕО от съдържание (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 18, Решение от 13 юли 1993 г. по дело Commerzbank, C-330/91, Recueil, стр. I-4017, точка 13, Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 42, Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 43). По този начин свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава-членка при забрана на всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Комисия/Франция, точка 14; Решение по дело Saint-Gobain ZN, точка 35 и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 43).

31 В настоящия случай следва да се отбележи, че що се отнася до възможността за приспадане като разходи на средствата, прехвърлени в полза на дружеството майка, разглежданото в главното производство законодателство въвежда различно третиране на местните за Финландия дъщерни дружества в зависимост от това дали тяхното дружество майка има седалище във или извън Финландия.

- 32 Възщност прехвърляне, извършено от дъщерно дружество в полза на дружество майка, чието седалище се намира във Финландия и което отговаря на другите условия, посочени в KongsAvL, се счита за прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества по смисъла на този закон, които се приспадат от облагаемите доходи на дъщерното дружество. Обратно, прехвърляне, извършено от дъщерно дружество в полза на дружество майка, чието седалище се намира извън Финландия, не се счита за такова прехвърляне и не се приспада от облагаемите доходи на дъщерното дружество. Следователно дъщерните дружества на чуждестранни дружества майки са обект на по-неблагоприятно данъчно третиране от дъщерните дружества на финландски дружества майки.
- 33 В това отношение германското, нидерландското и шведското правителство, както и правителството на Обединеното кралство посочват, че положението на местните дъщерни дружества, седалището на чиито дружества майки се намира в същата държава-членка, не било съпоставимо с положението на тези, седалището на чиито дружества майки е в друга държава-членка, доколкото последните не подлежат на облагане в държавата-членка на седалището на дъщерното дружество. Трябвало да се разграничава положението на дъщерните дружества, чиито дружества майки се облагат с данък основно или отчасти във Финландия, от разглежданото в главното производство, при което дружеството майка не се облага с данък в тази държава-членка.
- 34 Според германското и шведското правителство, когато получателят не подлежи на данъчно облагане в държавата-членка на прехвърлителя на финансовите средства, последната държава-членка, която поради ограниченията на териториалната си компетентност не може да влияе върху данъчното третиране на прехвърлянето от държавата-членка на получателя, в частност не е в състояние да гарантира, че направеното приспадане отговаря на облагаемия доход на получателя на посоченото прехвърляне в държавата, в която последният е местно лице, и не може да предотврати пълната липса на данъчно облагане на прехвърлените средства. Правителството на Обединеното кралство поддържа също така, че доколкото Република Финландия не облага доходите на чуждестранните дружества майки, тя не е длъжна да предостави на финландското дъщерно дружество данъчното облекчение, което произтича от загубите на дружеството майка.

- 35 Както беше посочено в точка 22 от настоящото решение, финландският режим на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества има за цел да премахне неблагоприятните данъчни последици, свързани със структурата на група дружества, като позволява балансиране в рамките на групата, обхващаща дружества, реализиращи печалба, и такива, които търпят загуби. Както следва от членове 4 и 5 от KonsAvL, прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се счита за разход за прехвърлителя и се приспада при данъчното облагане на последния само ако е вписано като доход за получателя.
- 36 В трансгранични ситуации, когато получателят не подлежи на данъчно облагане в държавата-членка на прехвърлителя на финансовите средства, последната държава-членка не може да гарантира, че прехвърлянето ще се счита за облагаем доход по отношение на получателя. Фактът, че държавата-членка на прехвърлителя позволява приспадането на прехвърлените средства от облагаемите доходи на последния, не гарантира, че преследваната с прилагания режим цел ще бъде постигната.
- 37 Въпреки това, независимо че държавата-членка на седалището на дъщерното дружество няма правомощия по отношение на дружеството майка, чието седалище се намира в друга държава-членка и което не подлежи на данъчно облагане в първата държава-членка, последната може да постави приспадането на финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, от облагаемите доходи на прехвърлителя под условия, свързани с третирането на това прехвърляне в другата държава-членка.
- 38 Следователно с оглед на целта, преследвана от финландския режим на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества, само фактът, че дружествата майки със седалище в друга държава-членка не подлежат на данъчно облагане във Финландия, не разграничава техните дъщерни дружества от дъщерните дружества на дружествата-майки, чието седалище се намира във Финландия, и не прави несъпоставими положенията на тези две категории дъщерни дружества.

- 39 Разликата в третирането на местни дъщерни дружества поради местонахождението на седалището на тяхното дружество майка съставлява ограничение на свободата на установяване, тъй като прави по-непривлекателно упражняването на тази свобода от дружествата, установени в други държави-членки, които вследствие на това биха могли да се откажат от придобиване, учредяване или запазване на дъщерно дружество в държавата-членка, която приема такава мярка (вж. Решение от 12 декември 2002 г. по дело Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, стр. I-11779, точка 32 и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 61).
- 40 Този извод не се опровергава от довода на правителството на Обединеното кралство, че дружеството майка е могло да постигне преследваната цел чрез откриване на клон вместо на дъщерно дружество. Следва да се напомни, че член 43, първа алинея, второ изречение ЕО изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава-членка, и този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 22 и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело CLT-UFA, C-253/03, Recueil, стр. I-1831, точка 14).
- 41 Правителството на Обединеното кралство твърди освен това, че тъй като прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества не се облагало в Обединеното кралство, което обаче се оспорва от Оу АА, и тъй като загубите на АА Ltd можели да се пренасят в други финансови години, за да се прихванат с последващи печалби, забавянето, което е понесло това дружество майка преди да може да изравни печалбите и загубите си, имало само косвено и случайно въздействие върху решението му да се установи във Финландия.
- 42 В това отношение следва да се посочи, че дадени законодателни разпоредби се считат за ограничение на свободата на установяване, ако те са в състояние да ограничат упражняването на тази свобода в държава-членка от дружества, установени в друга държава-членка, без да е необходимо да се доказва, че въпросните разпоредби действително принуждават някои от посочените

дружества да се откажат от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в първата държава-членка (Решение по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, посочено по-горе, точка 62).

- 43 Следователно разликата в третирането, на което, в зависимост от местоположението на седалището на тяхното дружество майка, са подложени местните дъщерни дружества в рамките на режим като разглеждания в главното производство, съставлява ограничение на свободата на установяване.

По основателността на ограничението на свободата на установяване

- 44 Такова ограничение на свободата на установяване не може да бъде допуснато, освен ако не се основава на императивни съображения от обществен интерес. В този случай то трябва освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение по дело *Marks & Spencer*, точка 35, Решение по дело *Cadbury Schweppes* и *Cadbury Schweppes Overseas*, точка 47, както и Решение по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, точка 64, посочени по-горе).

- 45 В писмените си становища финландското, германското и нидерландското правителство, правителството на Обединеното кралство, както и Комисията на Европейските общности твърдят, че финландският режим на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се основава на необходимостта да се гарантира вътрешната съгласуваност на съответния данъчен режим, както и на разпределянето на данъчните правомощия между държавите-членки, на опасенията, свързани с избягването на данъци, и на принципа на териториалността.

- 46 По време на съдебното заседание, което е проведено след произнасяне на посоченото по-горе Решение по дело *Marks & Spencer*, правителствата

представили устни становища, поддържат, че основанията, посочени от Съда в това решение, а именно запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между различните държави-членки, опасността от двойно приспадане на загубите и от избягването на данъци, били също така налице по настоящото дело. Следва да се пристъпи към разглеждане на тези доводи.

- 47 Финландското правителство, поддържано от шведското правителство и от правителството на Обединеното кралство, като се основават на принципа на териториалността, според който държавите-членки имат право да облагат с данъци доходите, получени на тяхна територия, твърдят, че разглежданият в главното производство финландски режим отразява единодушието относно международното разпределение на данъчните правомощия.
- 48 Според тези правителства, нидерландското правителство и Комисията, възможността за приспадане на прехвърлените финансови средства в полза на дружество, чието седалище се намира в друга държава-членка, би означавала да се остави на данъчнозадължените лица да избират държавата-членка на облагане и по този начин би ограничила данъчните правомощия на държавите-членки, като накърнява балансираното им разпределение.
- 49 По отношение на необходимостта да се предотврати двойното приспадане на загуби финландското, германското, нидерландското и шведското правителство, както и правителството на Обединеното кралство твърдят, че тази необходимост е идентична с необходимостта да се избегне неоснователното предоставяне на двойна облага. Следователно според тези правителства положението, при което финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, се вземат предвид при определянето на облагаемия резултат на прехвърлителя, но не се считат като облагаем доход за получателя, създава опасност печалбите на дъщерното дружество прехвърлител да избегнат всякакво данъчно облагане. Според правителството на Обединеното кралство, на което Оу АА възразява по този въпрос, такъв бил разглежданият в главното производство случай.

- 50 На последно място финландското, германското, нидерландското и шведското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Комисията са единодушни, че в рамките на група дружества съществува опасност от организиране на дейността по такъв начин, че облагаемата във Финландия печалба да се прехвърли към дружества, специално създадени с тази единствена цел, чието седалище се намира в други държави-членки, в които те ще бъдат обложени с данъци с по-ниска ставка от тази във Финландия и дори освободени от облагане.
- 51 Както следва от точка 51 от Решение по делото *Marks & Spencer*, посочено по-горе, необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки е приета от Съда за основателна и поради други две съображения, свързани с опасностите от двойно приспадане на загубите и от избягване на данъци (вж. също така Решение от 29 март 2007 г. по дело *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Recueil, стр. I-2647, точка 41).
- 52 Следва също да се напомни, че в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на общностно равнище държавите-членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци (Решение от 12 май 1998 г. по дело *Gilly*, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30, Решение от 7 септември 2006 по дело N, C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 44, Решение от 14 ноември 2006 г. по дело *Kerkhaert и Morres*, C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точки 22 и 23 и Решение по дело *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, посочено по-горе, точка 49).
- 53 На първо място, следва да се посочи, че необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки не би могла да обоснове системния отказ на дадена държава-членка да предостави данъчно предимство на местно дъщерно дружество поради това, че доходите на неговото дружество майка, чието седалище се намира в друга държава-членка, не подлежат на облагане в първата държава-членка (вж. в този смисъл Решение по дело *Rewe Zentralfinanz*, посочено по-горе, точка 43).

- 54 От друга страна това съображение може да се приеме, когато въпросният режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава-членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. Решение по дело *Rewe Zentralfinanz*, посочено по-горе, точка 42).
- 55 Съдът по-конкретно е преценил, че ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се признават в държавата-членка на тяхното установяване или в друга държава-членка, това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки (вж. Решение по дело *Marks & Spencer*, точка 46 и Решение по дело *Rewe Zentralfinanz*, точка 42, посочени по-горе).
- 56 По същия начин, да се признае, че трансгранично прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества като разглежданото в главното производство може да се приспадне от облагаемите доходи на прехвърлителя, би позволило на групи дружества да избират свободно държавата-членка, в която да се облагат печалбите на дъщерното дружество, като ги извадят от данъчната основа на последното, а когато прехвърлянето се разглежда като облагаем доход в държавата-членка на дружеството майка получател, като ги прибавят към неговата данъчна основа. Това би засегнало самата система на разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки, тъй като според избора, направен от групите дружества, държавата-членка на дъщерното дружество би била принудена да се откаже, в качеството си на държава, за която дъщерното дружество е местно, от правото да обложи неговите доходи евентуално в полза на държавата-членка на седалището на дружеството майка (вж. също така Решение по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, посочено по-горе, точка 59).
- 57 По-нататък, по отношение на опасността от двойно приспадане на загубите следва да се посочи, че финландският режим на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества не се отнася до приспадане на загубите.

- 58 На последно място, що се отнася до предотвратяването на избягването на данъци, следва да се приеме, че възможността за прехвърляне на облагаемите доходи на дъщерно дружество към дружество майка, чието седалище се намира в друга държава-членка, съдържа опасността прехвърлянето на средства в рамките на група дружества да се насочи, посредством напълно изкуствени структури, към дружества, чиито седалища се намират в държави-членки, които прилагат най-ниска данъчна ставка или в които тези доходи не се облагат. Тази възможност се подсилва от факта, че финландският режим на прехвърляне на финансови средства не изисква получателят на прехвърлянето да е понесъл загуби.
- 59 Като предоставя на дъщерно дружество правото да приспада от облагаемите си доходи финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества в полза на своето дружество майка само в случаите, когато последното има седалище в същата държава-членка, финландският режим на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества може да предотврати такива практики, които могат да бъдат поощрени от установяването на чувствителни разлики между данъчните основи или ставки, прилагани в различните държави-членки, и не биха имали друга цел освен избягване на плащането на дължимите в държавата-членка на дъщерното дружество данъци върху неговата печалба.
- 60 С оглед на тези две съображения, взети заедно и свързани с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки и с необходимостта да се предотврати избягването на данъци, следва да се констатира, че режим като разглеждания в главното производство, който предоставя на дъщерно дружество правото да приспада от облагаемите доходи финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества в полза на дружеството майка, само в случаите, когато последното и посоченото дъщерно дружество имат седалище в същата държава-членка, преследва легитимни цели, които са в съответствие с Договора и са обосновани от императивни съображения от обществен интерес, и е в състояние да гарантира осъществяването на тези цели.
- 61 Следва обаче да се провери дали такъв режим не надхвърля необходимото за постигане на всички преследвани цели.

- 62 Следва най-напред да се посочи, че запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия и предотвратяването на избягването на данъци са свързани цели. Всъщност практиките, свеждащи се до създаване на напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност, с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, могат да застрашат правото на държавите-членки да упражняват данъчните си правомощия по отношение на тези дейности и по този начин да накърнят балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки (вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, точки 55 и 56 и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точки 74 и 75, посочени по-горе).
- 63 Дори и разглежданото в главното производство законодателство да не цели специално изключването на възможността за получаване на данъчни предимства от напълно изкуствените структури, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, въпреки това то може като цяло да се разглежда като съразмерно на преследваните цели.
- 64 В случай, когато въпросното предимство се състои във възможността за извършване на прехвърляне на доходи, които се изключват от облагаемите доходи на прехвърлителя и се прибавят към облагаемите доходи на получателя, всяко разширяване на приложното поле на това предимство към трансгранични ситуации би довело, както е посочено в точка 56 от настоящото решение, до възможността групите дружества да избират свободно посредством този механизъм държавата-членка, в която да се облагат техните печалби, в ущърб на правото на държавата-членка на дъщерното дружество да обложи печалбата от извършваните на нейна територия дейности.
- 65 Това накърняване не може да бъде предотвратено чрез поставяне на условия относно третирането на доходите от прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества в държавата-членка на дружеството получател или на условия относно наличието на загуби, претърпени от получателя на прехвърлянето. Всъщност да се допусне приспадане на финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, когато те представляват облагаеми

доходи на дружеството получател или когато възможностите на дружеството получател да прехвърли загубите си на друго дружество са ограничени, или също така да се допусне приспадане на финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества в полза на дружество, чието седалище се намира в държава-членка, която прилага по-ниска данъчна ставка от тази в държавата-членка на прехвърлителя, само когато прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества е оправдано по-конкретно от икономическото положение на дружеството получател, така както се предлага от ОуАА, би означавало обаче, че в крайна сметка изборът на държава-членка на облагане би принадлежал на групата дружества, която по този начин би разполагала с широко поле за действие в това отношение.

- 66 Предвид гореизложеното останалите съображения, посочени от финландското, германското, нидерландското и шведското правителство, от правителството на Обединеното кралство, както и от Комисията, не следва да се разглеждат.
- 67 Следователно на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 43 ЕО допуска режим, установен със законодателство на държава-членка, като разглеждания в главното производство, по силата на който местно за една държава-членка дъщерно дружество може да приспадне от облагаемите си приходи финансови средства, прехвърлени от него в рамките на група дружества в полза на неговото дружество майка, само доколкото последното има седалище в същата държава-членка.

По съдебните разноси

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

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

Член 43 ЕО допуска режим, установен със законодателство на държава-членка, като разглеждания в главното производство, по силата на който местно за една държава-членка дъщерно дружество може да приспадне от облагаемите си доходи финансови средства, прехвърлени от него в рамките на група дружества в полза на неговото дружество майка, само доколкото последното има седалище в същата държава-членка.

Подписи