

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 декември 2011 година *

По дело C-492/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Австрия) с акт от 6 октомври 2010 г., постъпил в Съда на 14 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

срещу

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н М. Safjan, г-н А. Borg Barthet (докладчик), г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel, съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Mengozzi,
секретар: г-жа А. Impellizzeri, администратор,

* Език на производството: немски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 септември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Immobilien Linz GmbH & Co. KG, от адв. J. Mitterer, Rechtsanwalt,

- за Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, от г-н G. Wöss, в качеството на представител,

- за австрийското правителство, от г-жа C. Pesendorfer и г-н F. Koppensteiner, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н G. Aiello, avvocato dello Stato,

- за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Immobilien Linz GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „Immobilien Linz“), по-рано Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (наричано по-нататък „Immobilien Linz KEG“), и Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (данъчна администрация на Freistadt Rohrbach Urfahr, наричана по-нататък „Finanzamt“) относно събирането на данък върху вноската при поемането от страна на град Линц (Австрия), който е единственият съдружник в това дружество, на загубите, претърпени от последното през 2006 г.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Член 1 от Директива 69/335 предвижда:

„Държавите членки облагат капиталовите вноски в капиталови дружества с данък, който е хармонизиран в съответствие с разпоредбите на членове от 2 до 9, наричан по-нататък данък върху вноската“.

- 4 Член 3 от тази директива определя какво следва да се разбира под „капиталово дружество“ по смисъла на същата. Параграф 2 на този член гласи:

„За целите на прилагането на настоящата директива, всяко друго дружество, асоциация или юридическо лице, осъществяващи стопанска дейност, се считат за капиталово дружество. Въпреки това, държавата членка има правото да не ги приема за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската.“

- 5 Съгласно член 4, параграф 2 от същата директива:

„Следните трансакции могат да продължат да [се облагат с данък върху вноската, доколкото към 1 юли 1984 г. са били облагани със ставка от 1 %]:

[...]

- б) увеличаване на активите на капиталово дружество чрез [престации от съдружник], което не води до увеличение на капитала на дружеството, но се отразява в изменение на правата на дружеството или може да повиши стойността на [дружествените дялове];

[...]“

Австрийската правна уредба

- 6 Член 2, точки 2 и 4 от Закона за данъка при движението на капитали (Kapitalverkehrssteuergesetz) в редакцията си, приложима към спора по главното производство (BGBl. I, № 52/2009, наричан по-нататък „KVG“), предвижда:

„С данък върху вноската се облагат:

2. престациите, направени от съдружниците в установено на националната територия капиталово дружество по силата на задължение, породено въз основа на членствено правоотношение (например допълнителни вноски или плащания). За престация от съдружник се счита и случаят, в който дружество със свои собствени средства изпълнява задължението на съдружника;

[...]

4. следните престации, извършени доброволно от съдружник в полза на установено на националната територия капиталово дружество, когато престацията може да повиши стойността на дружествените права:

а) финансово подпомагане;

[...]

7 Член 4, параграф 2 от KVG, озаглавен „Капиталово дружество“, гласи:

„Считат се за капиталови дружества по смисъла на настоящия закон и:

1. командитни дружества („Kommanditgesellschaften“, „KG“), сред комплементарите на които има капиталово дружество,
2. командитните дружества, които извършват дейност като малки предприятия („Kommandit-Erwerbsgesellschaften“, „KEG“), сред комплементарите на които има капиталово дружество,

[...]

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 На заседанието си от 16 декември 2004 г. общинският съвет на град Линц взема решение да обособи недвижимите имоти от останалото имущество на общината и да прехвърли отговорността за текущото управление и стопанисване на имотите на дружествата Immobilien Linz GmbH и Immobilien Linz KEG, понастоящем Immobilien Linz. На това заседание е решено и че от счетоводната 2005 г. нататък като съдружник град Линц ще подпомага финансово всяка година тези дружества за недвижими имоти с предварително определена за тази цел сума в съответния проектобюджет.

- 9 С дружествен договор от 22 април 2005 г. е учредено Immobilien Linz KEG. Неограничено отговорен съдружник в него е Immobilien Linz GmbH, а единствен съдружник в последното дружество е град Линц. Последният е и единственият командист в Immobilien Linz.

- 10 На 21 декември 2005 г. надзорният съвет на Immobilien Linz одобрява стопански план за 2006 г. На същата дата град Линц, представляван от своя кмет, поема задължение към това дружество, за да бъдат покрити загубите му като съдружник, да го подпомогне финансово с необходимата сума, но не повече от предвидения в стопанския план размер от 11 862 000 EUR. Това финансово подпомагане е отпуснато въз основа на решението на общинския съвет от 16 декември 2004 г.

- 11 За 2006 г. град Линц действително предоставя на Immobilien Linz финансово подпомагане в размер на 11 645 290,17 EUR.

- 12 С Решение от 29 януари 2008 г. Finanzamt определя данък върху вноската в размер на 116 452,90 EUR, т.е. 1 % от действително отпуснатата сума. В мотивите към това решение се посочва следното:

„Съгласно постоянната съдебна практика престациите на съдружниците в полза на тяхното дружество се облагат с данък върху вноската. Само по себе си поемането на загубите в рамките на договор за прехвърляне на печалби и загуби в съответния срок не подлежи на облагане с данък върху вноската. В случай на обещание за финансиране от съдружник въз основа на подробен финансов план последващите престации не представляват задължителни престации по смисъла на член 2, точка 2 от KVG. Става въпрос за доброволни престации на съдружник, които подлежат на облагане с данък върху вноската по смисъла на член 2, точка 4, буква а) от KVG.“

- 13 Immobilien Linz обжалва посоченото решение на Finanzamt пред запитващата юрисдикция, по съображение че с решението на общинския съвет от 16 декември 2004 г. и с общото му решение за покриване на загубите, свързани с управлението на недвижимите имоти на град Линц, последният, в качеството си на съдружник, е поел спрямо Immobilien Linz задължение за покриване на загубите, което е породено въз основа на членственото правоотношение.
- 14 Запитващата юрисдикция поставя въпроса дали правните условия, при които съдружникът е поел задължение да покрива бъдещите загуби на дружеството, имат решаващо значение, за да е налице увеличаване на активите на дружеството по смисъла на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335. Всъщност, от една страна, австрийската данъчна администрация и националните юрисдикции изхождат от принципа, че само когато поемането на загуби се извършва въз основа на договор за прехвърляне на печалби и загуби, то не води до увеличаване на активите на дружеството. От друга страна, за да прецени дали е налице увеличаване на активите на дружеството, в Решение от 28 март 1990 г. по дело Siegen (C-38/88, Recueil, стр. I-1447) Съдът е възприел като единствен критерий наличието на предходно задължение на съдружника да покрива загубите, което предполага, че загубите, които ще претърпи дружеството впоследствие, няма да имат никакво отражение върху равнището на активите на дружеството.

- 15 Запитващата юрисдикция отбелязва, че поемането на специфични задължения за покриване на загубите в полза на Immobilien Linz преди началото на всяка счетоводна година със сума, определена за тази цел в проектобюджета или в стопанския план на това дружество, му предоставя право, на което то може да се позовава пред съдилищата. Това се отнася и за задължението, поето на 21 декември 2005 г. от кмета на град Линц.
- 16 При тези условия Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Поемането на загуби на дружество от единствения съдружник в него, публичноправно юридическо лице, на чийто представител компетентният орган е възложил да подпомага финансово като съдружник всяка година това дружество, за да се покрият загубите със сума, определена за тази цел в проектобюджета или в стопанския план на това дружество преди началото на счетоводната година, увеличава ли активите на това дружество по смисъла на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335/ЕИО [...]?“

По преюдициалния въпрос

- 17 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали само по себе си поемането на загубите на дружество от съдружник в изпълнение на договор за прехвърляне на печалби и загуби, сключен преди претърпяване на посочените загуби, е трансакция, която не увеличава активите на това дружество по смисъла на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335, и дали това се отнася за случая, в който поемането на загубите е в изпълнение на предходно задължение на съдружника, насочено единствено към покриване на бъдещите загуби на това дружество.

- 18 В началото следва да се напомни, че съгласно член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335 могат да се облагат с данък върху вноската престации от съдружник, които позволяват на капиталово дружество да увеличи активите си, без да водят до увеличение на капитала на дружеството, и които могат да повишат стойността на дружествените дялове.
- 19 Относно първото условие, свързано с увеличаването на активите на дружеството, следва да се напомни, че доколкото те се определят като съвкупността от средства, които съдружниците са обединили, както и тяхното увеличение, увеличаването на активите на дружество обхваща по принцип всяка форма на увеличение на имуществото на капиталово дружество (Решение от 30 март 2006 г. по дело *Aro Tubi Trafilerie*, C-46/04, Recueil, стр. I-3009, точка 34 и цитираната съдебна практика). Така Съдът е приел, че поемането на загубите на дружество от един от съдружниците в него представлява престация, която увеличава активите на това дружество, доколкото ги възстановява на равнището, до което са стигали преди претърпяване на загубите (Решение по дело *Siegen*, посочено, по-горе точка 13).
- 20 Относно второто условие, свързано с увеличаването на стойността на дружествените дялове, следва да се напомни, че доколкото поемането на загубите на дружество от един от съдружниците в него възстановява активите на това дружество на равнището, до което са стигали преди претърпяване на загубите, тази трансакция допринася за укрепване на икономическия потенциал на дружеството. Ето защо следва да се приеме, че подобно поемане на загуби може да увеличи стойността на дружествените дялове по смисъла на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335 (вж. в този смисъл Решение от 5 февруари 1991 г. по дело *Deltakabel*, C-15/89, Recueil, стр. I-241, точка 13 и Решение от 5 февруари 1991 г. по дело *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, C-249/89, Recueil, стр. I-257, точка 13).
- 21 Следователно поемането на загубите на дружество от един от съдружниците в него увеличава активите на дружеството по смисъла на член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335.

- 22 В точки 13 и 14 от Решение по дело Siegen, посочено по-горе, Съдът приема обаче, че макар поемането от съдружник на претърпените от дружество загуби да се счита за престация, която увеличава активите на това дружество, не е такъв случай, в който това поемане е в изпълнение на договор за прехвърляне на печалби и загуби, сключен преди претърпяване на посочените загуби, тъй като това задължение предполага впоследствие претърпените от дружеството загуби да нямат никакво отражение върху равнището на неговите активи.
- 23 От Решение по дело Siegen, посочено по-горе, е видно, че Съдът е допуснал изключение, когато съдружникът поема загубите вследствие на задължение, което е поел преди претърпяването им, тъй като това задължение предполага, че загубите, които дружеството ще претърпи впоследствие, няма да имат никакво отражение върху равнището на неговите активи. Това тълкуване на посоченото Решение по дело Siegen се потвърждава от Решение от 17 септември 2002 г. по дело Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, Recueil, стр. I-7397, точка 21).
- 24 Това изключение се обосновава с обстоятелството, че вследствие на задължението, поето преди това от съдружника, дружеството, в чиято полза то е поето, няма да може, независимо от резултатите от икономическата си дейност, да отчете никаква загуба, тъй като печалбите и загубите се прехвърлят автоматично на съдружника в него. Следователно в специфичната хипотеза по главното производство, в която такова задължение е поето преди установяването на загубите на дружеството, се приема, че резултатите от икономическата дейност на последното няма да изменят икономическия му потенциал.
- 25 При тези условия събирането на данък върху вноската за трансакцията по поемане на загубите на това дружество от съдружник не е обосновано, тъй като не е налице увеличаване на активите на дружеството.

- 26 Ето защо на поставения от запитващата юрисдикция въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335 трябва да се тълкува в смисъл, че поемането на загубите на дружество, което е извършено от съдружник в изпълнение на поето преди претърпяване на посочените загуби задължение и което е насочено единствено към покриването им, не увеличава активите на това дружество.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 4, параграф 2, буква б) от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година, трябва да се тълкува в смисъл, че поемането на загубите на дружество, което е извършено от съдружник в изпълнение на поето от него преди претърпяване на тези загуби задължение и което е насочено единствено към покриването им, не увеличава активите на това дружество.

Подписи