



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

6 септември 2012 година \*

„Свобода на установяване — Член 49 ДФЕС — Данъчно законодателство — Данък върху имуществото — Условия за предоставяне на правото на намаление на данъка върху имуществото — Изгубване на качеството на задължено лице по данъка върху имуществото след преместването на седалището в друга държава членка — Ограничаване — Обосноваване — Императивни съображения от общ интерес“

По дело C-380/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal administratif (Люксембург) с акт от 13 юли 2011 г., постъпил в Съда на 18 юли 2011 г., в рамките на производство по дело

**DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA**

срещу

**Administration des contributions en matière d'impôts,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot, председател на състав, г-жа A. Prechal, г-н K. Schieman, г-н L. Bay Larsen и г-жа C. Toader (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 март 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA, от J.-P. Winandy, avocat,
- за люксембургското правителство, от г-н C. Schiltz, в качеството на представител, подпомаган от M. Adams, avocat,
- за Европейската комисия, от г-жа C. Soulay и г-н W. Roels, в качеството на представители,

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

\* Език на производството: френски.

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA (наричано по-нататък „DIVI“), дружество, учредено по италианското право, чието седалище се намира в Италия, и люксембургската данъчна администрация по повод на отнемането, поради преместването на седалището на дружеството DA. DV. Family Holding Sàrl (наричано по-нататък „DADV“) в държава членка, различна от Великото херцогство Люксембург, на намалението на данъка върху имуществото, което е ползвало последното дружество.

### Люксембургска правна уредба

- 3 Законът от 16 октомври 1934 г. за данъка върху имуществото, изменен със Закона от 21 декември 2001 г. относно реформата на определени разпоредби в областта на преките и косвените данъци (*Mémorial* A 2001, 157, стр. 3312, наричан по-нататък „LIF“), урежда прекия данък върху имуществото.
- 4 От този закон следва, че колективните образувания подлежат на облагане с този пряк данък.
- 5 Параграф 8а от посочения закон дава възможност да се ползва намаление на данъка върху имуществото и урежда условията за неговото предоставяне на данъчнозадължените лица, посочени в параграф 1, първа алинея, точка 2 от LIF, сред които са колективните образувания.
- 6 Параграф 8а от LIF гласи следното:
  - „1. Посочените в параграф 1, първа алинея, точка 2 данъчнозадължени лица, които се задължат да впишат в своя счетоводен баланс, като отчисление от печалбата за определена година на данъчно облагане, резерв, предназначен да бъде поддържан през следващите 5 години на данъчно облагане, ползват, при поискване, което следва да се направи с декларацията за данък върху имуществото, намаление на данъка върху имуществото, дължим за същата година на данъчно облагане. Това намаление възлиза на една пета от създадения резерв, без все пак да надвишава данъка върху дохода на корпоративните организации, увеличен с вноската във фонда за заетост, дължим преди евентуални приспадания за същата година на данъчно облагане. Резервът трябва да бъде създаден във връзка с разпределението на резултата от финансовата година, но не по-късно от приключването на финансовата година, следваща годината на възникване на правото на намаление.

[...]

3. В случай на използване на резерва преди изтичането на петгодишния период за цели, различни от включване в капитала, данъкът върху имуществото на данъчнозадълженото лице се увеличава за въпросната година на данъчно облагане с една пета от размера на използвания резерв.

[...]

В случай на сливане или вливане придобиващото дружество или което и да е дружество от групата може да поднови резерва, отразен в счетоводния баланс на прекратеното дружество, за да изпълни условието за петгодишен период на държане“.

7 Люксембургското законодателство предвижда възможността дружество, което е местно лице, да премести своето седалище в друга държава, както и данъчните последици от такова преместване, в член 172 от изменения Закон за данъка върху дохода (*Mémorial* A 1967, 79, стр. 1228, наричан по-нататък „LIR“), който препраща към член 169 от същия закон.

8 Член 172 от LIR гласи:

„1. Когато местно колективно образование премести своето седалище и централно управление в чужбина и поради това престане да бъде местно данъчнозадължено лице, се прилагат разпоредбите на член 169. Прогнозната реализируема стойност на всички активни и пасивни части на счетоводния баланс към момента на преместването следва да се отразява[...] като нетен приход от ликвидацията.

[...]“.

9 Член 169 от LIR предвижда:

„1. Нетната печалба, реализирана по време на ликвидацията на колективните образувания, които са прекратени, подлежи на данъчно облагане.

[...]

5. Инвестираният нетен актив към момента на прекратяването е активът в края на финансовата година, предхождаща прекратяването, както е бил приет за нуждите на изчисляването на данъка върху дохода на корпоративните организации. Ако данъчното облагане не е било извършено на тази основа, той се определя служебно при облагането. Инвестираният нетен актив следва да се намали с печалбата от предходната финансова година, която е била разпределена след края на годината.

[...]“.

#### **Факти по спора в главното производство и преюдициален въпрос**

10 DADV е дружество, учредено по люксембургското право. До 12 октомври 2006 г. неговото седалище се намира в Люксембург. На тази дата то премества това седалище в Италия.

11 За 2004 г. DADV ползва намаление на данъка върху имуществото от 50 965 EUR, съответстващо на размера на данъка върху имуществото, дължим от това дружество върху облагаема основа от 10 193 000 EUR. Размерът на неподлежащия на разпределяне резерв, създаден по силата на параграф 8а, първа алинея от LIF като отчисление от печалбата за финансовата 2004 г., е 254 825 EUR.

12 От изготвената от DADV данъчна декларация за 2005 г. е видно, че то е посочило облагаема основа от 9 364 604 EUR, върху която е начислен данък върху имуществото в размер на 46 820 EUR, за освобождаването от който това дружество създава неподлежащ на разпределяне резерв в размер на 234 100 EUR.

13 За 2006 г. DADV декларира облагаема основа от 249 987 EUR, върху която се определя данък върху имуществото в размер на 1 245 EUR.

14 През декември 2006 г. DIVI придобива чрез сливане DADV.

- 15 В качеството си на правоприменител на DADV, за периода, през който DADV е било данъчнозадължено лице в Люксембург, DIVI иска съгласно параграф 8а от LIF намаление на данъка върху имуществото, дължим от първото дружество за финансовите 2005 г. и 2006 г.
- 16 Отговорната за събирането на данъците администрация отказва да уважи тези искания, с мотива че не са били изпълнени условията, предвидени в параграф 8а от LIF.
- 17 Така на 15 юли 2009 г. данъчната служба издава на DADV данъчнооблагателен акт за всяка от съответните години. В първия данъчнооблагателен акт относно финансовата 2005 г. данъчната администрация изчислява, че облагаемата основа на това дружество към 1 януари 2005 г. е 9 364 000 EUR, и вследствие на това определя дължимия данък върху имуществото в размер на 46 820 EUR.
- 18 Във втория данъчнооблагателен акт относно финансовата 2006 г. тази администрация определя облагаемата основа към 1 януари 2006 г. в размер на 9 131 000 EUR, а дължимия данък върху имуществото — в размер на 45 655 EUR.
- 19 Освен това в последния данъчнооблагателен акт данъчната служба приема, че DADV е разпределило преждевременно резерва, създаден по смисъла на параграф 8а от LIF, като отчисление от печалбата за финансовата 2004 г. В резултат тази служба изисква от DADV плащането на сумата от 50 965 EUR, равняваща се на намалението на данъка върху имуществото, което това дружество е ползвало за финансовата 2004 г.
- 20 С административна жалба, подадена на 9 октомври 2009 г., DIVI иска изменението или отмяната на тези два данъчнооблагателни акта, като изтъква, че е трябвало да ползва намаление на данъка на основание параграф 8а от LIF, тъй като е създадо неподлежащ на разпределяне резерв като предвидения в тази разпоредба.
- 21 Тъй като отговорната за събирането на данъците администрация не дава отговор на тази административна жалба, на 15 октомври 2009 г. DIVI подава жалба пред Tribunal administratif, с която цели изменението или отмяната на посочените данъчнооблагателни актове.
- 22 Пред тази юрисдикция DIVI поддържа, че данъчната служба е приложила неправилно параграф 8а от LIF. То изтъква, че DADV е създадо в счетоводния си баланс специален резерв за данъка върху имуществото, съответстващ на петорния размер на дължимия данък за 2004 г., 2005 г. и 2006 г. След преместването на седалището си в Италия DADV продължило да поддържа този резерв в счетоводния баланс. След сливането резервът също продължил да фигурира в резерва на сливащите се предприятия и се намирал в сметките за социални разходи на придобиващото дружество към 31 декември 2008 г.
- 23 В това отношение отговорната за събирането на данъците администрация потвърждава пред запитващата юрисдикция, че исканото намаление на данъка е било отказано не поради преждевременно разпределение на резерва по смисъла на трета алинея от параграф 8а от LIF, а заради това, че данъчнозадълженото лице, което иска намаление на данъка върху имуществото на основание на параграф 8а от LIF, трябва да бъде установено в Люксембург към момента, в който създава посочения резерв, и трябва да остане там през периода на поддържане на този резерв, съответстващ на следващите пет години на данъчно облагане. В конкретния случай обаче DADV не било облагано с данъка върху имуществото през целия петгодишен период на държане на резерва, както е предвидено в първа алинея от параграф 8а от LIF.
- 24 Според запитващата юрисдикция разглежданите данъчнооблагателни актове били издадени поради неспазване на изискването за облагане с люксембургския данък върху имуществото през целия период, предвиден от параграф 8а от LIF.

- 25 DИVІ обаче поддържа, че възприетото от данъчната служба тълкуване на параграф 8а от LIF противоречи на правото на Съюза, в конкретния случай — на свободата на установяване.
- 26 Запитващата юрисдикция отбелязва, че параграф 8а от LIF, и по-специално условието, съгласно което правото на намаление на данъка върху имуществото зависи от поддържането на отразения в счетоводния баланс резерв през следващите пет години на данъчно облагане, задължително предполага, че дружеството, което иска да ползва това намаление, продължава да подлежи на облагане с данъка върху имуществото през този период. Така подобна разпоредба би могла да направи по-малко привлекателно установяването на местните дружества в държава членка, различна от Великото херцогство Люксембург.
- 27 При тези условия Tribunal administratif решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 49 от Договора за функционирането на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като въведената с параграф 8а от LIF, която в своята първа алинея подчинява предоставянето на правото на намаление на данъка върху имуществото на условието лицето да продължи да бъде облагано с люксембургския данък върху имуществото през следващите пет години на данъчно облагане?“.

#### **По преюдициалния въпрос**

*По приложимостта на разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободата на установяване*

- 28 В главното производство не се спори, че DADV, което е дружество, учредено в Люксембург, впоследствие премества своето седалище от Люксембург в Италия. Запитващата юрисдикция изтъква, че поради това преместване DADV е престанало да отговаря на изискването за облагане с люксембургския данък върху имуществото през целия посочен в параграф 8а от LIF период, поради което са му били изпратени разглеждания в главното производство данъчнооблагателни актове.
- 29 При тези обстоятелства следва да се отбележи, че разглежданата в главното производство правна уредба се ограничава до това по отношение на учредените в съответствие с националното право дружества да обвърже с последици от данъчен характер положението на тези дружества, когато те престанат да бъдат данъчнозадължени лица във връзка с люксембургския данък върху имуществото, по-конкретно вследствие на преместване на седалището им в друга държава членка (вж. в този смисъл Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus, C-371/10, Сборник, стр. I-12273, точка 31).
- 30 Следователно DADV, което в качеството на дружество, учредено в съответствие със законодателството на държава членка и имащо седалище в рамките на Европейския съюз, се ползва, съгласно член 54 ДФЕС, от разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободата на установяване, може да се позовава на правата, които извежда от член 49 ДФЕС, с цел да оспори законосъобразността на лишаването, поради преместването на неговото седалище в друга държава членка, от данъчно предимство, което то е можело да иска заради периода, през който седалището му е било в Люксембург и поради това е подлежало на облагане с данъка върху имуществото в посочената държава членка.
- 31 От това следва, че разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване, се прилагат в случай като разглеждания в главното производство.

*По наличието на ограничение на свободата на установяване*

- 32 Член 49 ДФЕС налага премахването на ограниченията пред свободата на установяване. Макар съгласно редакцията им разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободата на установяване, да имат за цел да осигурят ползването от национално третиране в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (Решение по дело *National Grid Indus*, посочено по-горе, точка 35 и цитираната съдебна практика).
- 33 Също съгласно постоянната съдебна практика за ограничения на свободата на установяване трябва да се считат всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (вж. Решение от 5 октомври 2004 г. по дело *CaixaBank France*, C-442/02, Recueil, стр. I-8961, точка 11, Решение от 6 декември 2007 г. по дело *Columbus Container Services*, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 34, Решение от 23 октомври 2008 г. по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 30 и Решение от 15 април 2010 г. по дело *CIBA*, C-96/08, Сборник, стр. I-2911, точка 19).
- 34 В спора по главното производство следва да се констатира, че дружество по люксембургското право, което премества седалището си извън люксембургската територия през петгодишния период, следващ годината на данъчно облагане, през която му е било предоставено намаление на данъка върху имуществото като разглежданото в главното производство, е подложено на неблагоприятно третиране в сравнение с подобно дружество, което запазва своето седалище в Люксембург.
- 35 Всъщност по силата на разглежданата в главното производство национална правна уредба преместването в държава членка, различна от Великото херцогство Люксембург, на седалището на дружество по люксембургското право през посочения период води до незабавното отнемане на правото да се ползва намаление на данъка, докато подобно отнемане не се извършва, когато такова дружество запазва своето седалище на люксембургска територия. Правото на намаление на данъка върху имуществото, предоставено на дружество, което запазва своето седалище в рамките на съответната държава членка, се отнема само ако предвиденият в параграф 8а, трета алинея от LIF резерв е използван преди изтичането на петгодишния период за цели, различни от включването в капитала на дружеството.
- 36 Тази разлика в третирането, що се отнася до режима на разглежданото в главното производство право на намаление на данъка върху имуществото, която може да има отрицателно отражение върху имуществото на дружествата, желаещи да преместят своето седалище извън Люксембург, е от естество да възпре дружествата, учредени по люксембургското право, да пристъпят към преместване на седалището си в друга държава членка през петгодишния период, следващ годината на данъчно облагане, през която им е било предоставено намалението на данъка върху имуществото (вж. в този смисъл Решение от 11 март 2004 г. по дело *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 46, Решение от 7 септември 2006 г. по дело *N*, C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 35 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело *Комисия/Португалия*, C-38/10, точка 28).
- 37 Обратно на поддържаното от люксембургското правителство, така констатираната разлика в третирането не може да се обясни с обективна разлика в положението. Всъщност по отношение на правна уредба на държава членка, насочена към предоставяне на намаление на данъка върху имуществото, което е направено на нейна територия, положението на учредено съгласно законодателството на посочената държава членка дружество, което премества своето седалище в друга държава членка, е сходно с положението на дружество, което също е учредено съгласно законодателството на първата държава членка и запазва седалището си в тази държава членка,

що се отнася до намалението на данъка върху имуществото, което е направено в първата държава членка преди преместването на седалището (вж. в този смисъл Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 38 и Решение по дело Комисия/Португалия, посочено по-горе, точка 29).

- 38 Люксембургското правителство първоначално поддържа, че изгубването на правото, предвидено в параграф 8а от LIF, и по-специално изгубването с обратна сила на намалението на данъка върху имуществото за DIVI, е следствие не от преместването на седалището на DADV извън люксембургската територия, а от неспазването на двете условия, предвидени в параграф 8а, първа и трета алинея от LIF, който изисква резервът да бъде поддържан в счетоводния баланс на дружеството през петте години след неговото създаване и да не бъде използван за други цели.
- 39 Тези доводи не могат да бъдат приети. Изгубването на разглежданото в главното производство право на намаление на данъка върху имуществото не е следствие от използването на резерва преди изтичането на петгодишния период за цели, различни от предвидените в параграф 8а, трета алинея от LIF. Всъщност от изпратената на Съда преписка е видно, че DADV и впоследствие DIVI са запазили в своя счетоводен баланс предвидения в параграф 8а, първа алинея от LIF резерв. От това следва, както впоследствие признава люксембургското правителство, че изгубването на предвиденото в параграф 8а от LIF предимство е резултат от факта, че DADV не е подлежало на облагане с люксембургския данък върху имуществото през петгодишния период, следващ създаването на резерва, предвиден в параграф 8а, първа алинея от LIF. Ако DADV бе запазило своето седалище на люксембургска територия, то щеше да продължи да ползва това данъчно предимство.
- 40 Следователно разликата в третирането, на което са подложени — в рамките на разглежданите в главното производство национални разпоредби — учредените по люксембургското право дружества, преместващи своето седалище в друга държава членка, в сравнение с учредените по люксембургското право дружества, запазващи своето седалище на люксембургска територия, представлява ограничение на свободата на установяване, което по принцип е забранено от разпоредбите на Договора за функциониране на ЕС.

*По обосноваването на ограничението на свободата на установяване*

- 41 От постоянната съдебна практика следва, че ограничение на свободата на установяване не би могло да бъде допуснато, освен ако не е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобна хипотеза е необходимо то да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 42 и цитираната съдебна практика).
- 42 Според люксембургското правителство ограничението на свободата на установяване било обосновано с целта, изразяваща се в осигуряване на балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, в съответствие с принципа на териториалност.
- 43 В това отношение следва да се напомни, че запазването на разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е законосъобразна цел, призната от Съда (Решение по дело National Grid Indus, посочено по-горе, точка 45 и цитираната съдебна практика).
- 44 При обстоятелства като тези в главното производство констатираното ограничение на свободата на установяване обаче не може да бъде обосновано с изискването за балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

- 45 В това отношение е достатъчно да се посочи, както е направила Европейската комисия, че отнемането от дружеството на намалението на данъка върху имуществото, което то е ползвало, и изискването за незабавното плащане към момента на преместването на седалището на това дружество в държава членка, различна от Великото херцогство Люксембург, не гарантират правомощието за данъчно облагане на последната държава членка, нито балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между съответните държави членки. Наистина самата същност на механизма на отнемане на дадено предимство предполага, че държавата членка предварително е приела да предостави това предимство и следователно да намали данъка върху имуществото на местните данъчнозадължени лица, ако са изпълнени условията, предвидени в параграф 8а от LIF.
- 46 Разглежданото в главното производство ограничение освен това не може да бъде обосновано с необходимостта да се гарантира съгласуваността на националния данъчен режим, призната от Съда за императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1992 г. по дело *Bachmann*, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 28 и Решение по дело Комисия/Белгия, C-300/90, Recueil, стр. I-305, точка 21).
- 47 Всъщност, за да се приеме довод, основан на подобна обосновка, трябва да е установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. Решение от 29 март 2007 г. по дело *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 62 и цитираната съдебна практика). Такава пряка връзка липсва, когато става въпрос по-конкретно за отделни данъчни облагания или за данъчно третиране на различни данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл Решение от 18 септември 2003 г. по дело *Bosal*, C-168/01, Recueil, стр. I-9409, точка 30 и Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Унгария, C-253/09, Сборник, стр. I-12391, точка 77).
- 48 От проверката на разглежданата в главното производство национална правна уредба обаче следва, че не съществува пряка връзка между, от една страна, предоставянето на намаление на данъка върху имуществото на дружество, което отговаря на предвидените в параграф 8а, първа алинея от LIF условия, и от друга страна, преследваните от тази правна уредба цели, по-специално фактът на компенсирането на посоченото данъчно предимство с допълнителни приходи в областта на данъка върху дохода на корпоративните организации и търговския данък върху доходите от стопанска дейност през годините на поддържането на предвидения в параграф 8а, първа алинея от LIF резерв.
- 49 Следователно, както подчертава Комисията, отдалеченият и несигурен характер на подобни последващи данъчни облагания не може да обоснове пречката за свободата на установяване, която въвежда посоченият параграф от LIF.
- 50 Колкото до основната цел, преследвана с данъчния режим, предвиден в параграф 8а от LIF, както е формулирана в подготвителните работи по неговото приемане, а именно грижата за увеличаване на националните данъчни постъпления, достатъчно е да се напомни, че съгласно трайно установената съдебна практика събирането на данъчни постъпления не може да се счита за императивно съображение от общ интерес, което може да се изтъкне, за да се обоснове мярка, която по принцип е в противоречие с някоя от основните свободи (вж. Решение от 16 юли 1998 г. по дело *ICI*, C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 28 и Решение от 8 март 2001 г. по дело *Metallgesellschaft* и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 59).
- 51 От направения по-горе анализ следва, че национална разпоредба като разглежданата в главното производство не може да се обоснове с императивни съображения от общ интерес.
- 52 Следователно на поставения въпрос е необходимо да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която предоставянето на намаление на данъка върху имуществото е подчинено на условието лицето да продължи да бъде облагано с този данък през следващите пет години на данъчно облагане.



### По съдебните разноси

- 53 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 разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

**Член 49ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство не допуска правна уредба на държава членка, съгласно която предоставянето на намаление на данъка върху имуществото е подчинено на условието лицето да продължи да бъде облагано с този данък през следващите пет години на данъчно облагане.**

Подписи