Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

1 април 2014 година*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Корпоративни данъци — Данъчно облекчение — Групи от дружества и консорциуми — Национално законодателство, допускащо прехвърлянето на загуби между дружество, което участва в консорциум, и дружество, което е част от група посредством „свързващо дружество“, участващо едновременно в групата и в консорциума — Условие „свързващото дружество“ да е местно — Дискриминация въз основа на мястото на седалището — Контролиращо групата дружество майка, установено в трета държава и притежаващо дружествата, които се стремят да прехвърлят загуби помежду си посредством дружества, установени в трети държави“

По дело C-80/12,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Обединено кралство) с акт от 19 декември 2011 г., постъпил в Съда на 15 февруари 2012 г., в рамките на производство по дело

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

срещу

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: V. Skouris, председател, K. Lenaerts, заместник-председател, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Borg Barthet, M. Safjan, председатели на състави, A. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, D. Šváby и A. Prechal, съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 септември 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd и Superdrug Stores plc, от P. Baker, QC, и N. Shaw, QC,

— за правителството на Обединеното кралство, от J. Beeko и A. Robinson, в качеството на представители, подпомагани от D. Goy, QC, както и от G. Facenna, barrister,

— за германското правителство, от T. Henze, в качеството на представител,

— за френското правителство, от D. Colas и J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

— за нидерландското правителство, от J. Langer, C. Schillemans и C. Wissels, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от W. Mölls и R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 октомври 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.

2 Запитването е подадено в рамките на спор между Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd и Superdrug Stores plc срещу Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs във връзка с прилагането на законодателството относно груповото данъчно облекчение в рамките на консорциум.

Правна уредба

3 Член 402 от Закона от 1988 г. относно данъка върху доходите и корпоративния данък (Income and Corporation Taxes Act 1988), в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „ICTA"), гласи:

„1. При спазване на и в съответствие с разпоредбите, предвидени в тази глава и в член 492, параграф 8, данъчните облекчения за търговски загуби и други суми, подлежащи на освобождаване от корпоративен данък, може в случаите по параграфи 2 и 3 по-долу да бъдат прехвърлени от дружество (наричано по-нататък „прехвърлящо дружество") и при подаване на

искане от друго дружество (наричано по-нататък „дружество молител“) да бъдат предоставени на дружеството молител под формата на т.нар. „групово“ данъчно облекчение в рамките на корпоративния данък.

2. Групово данъчно облекчение е предвидено в случаите, когато и прехвърлящото дружество, и дружеството молител членуват в една и съща група. Искането, подадено съгласно този параграф, се счита за „групово искане“.

3. Групово данъчно облекчение е предвидено и в случаите, когато прехвърлящото дружество или дружеството молител членува в консорциум, а другото е:

a) търговско дружество, което е собственост на консорциума и не е 75 % дъщерно дружество на друго дружество; или

b) търговско дружество —

   i) което е 90 % дъщерно дружество на холдингово дружество, собственост на консорциума, и

   ii) което не е 75 % дъщерно дружество на дружество, различно от холдинговото дружество, или

c) холдингово дружество, което е собственост на консорциума и не е 75 % дъщерно дружество на друго дружество;

или, в съответствие с член 406, когато едното от тях членува в група от дружества, другото е собственост на консорциум, а трето дружество членува и в групата, и в консорциума. Искането, подадено съгласно този параграф, се счита за „искане в рамките на консорциум“.

3A. Групово данъчно облекчение се предоставя само ако и прехвърлящото дружество, и дружеството молител са изпълнили следното изискване.

3B. Дружеството трябва да е местно лице за Обединеното кралство или дружество — чуждестранно лице, което извършва търговска дейност в Обединеното кралство чрез постоянен обект.

4. Искане в рамките на консорциум не може да се подава, ако печалбата от продажбата на дружествен дял в другото дружество или в неговото холдингово дружество, притежавано от съответния член, би следвало да се счита за търговски приход на този член.

5. При спазване на разпоредбите на тази глава, две или повече дружества молители могат да подават искания във връзка с едно и също прехвърлящо дружество, и то за един и същи отчетен период на това прехвърлящо дружество.

6. Плащането за ползването на групово данъчно облекчение:

a) не се отчита при изчисляването на печалбите или загубите на нито едно от двете дружества за целите на облагането с корпоративен данък и

b) не се счита, за целите на законите за корпоративното данъчно облагане, за разпределение […];

като в този параграф „плащане за ползването на групово данъчно облекчение“ е плащане, извършено от дружеството молител в полза на прехвърлящото дружество по силата на споразумение между тях относно пренесена чрез групово данъчно облекчение сума, което плащане е в размер, ненадвишаващ тази сума“.

4 Член 406, параграфи 1 и 2 от ICTA предвижда:

„1. По смисъла на този член:

„a) „Свързващо дружество“ е дружество, което членува и в консорциума, и в групата от дружества, и

b) „Дружество от консорциума“ по отношение на свързващо дружество е дружество, собственост на консорциума, в който членува свързващото дружество, и

c) „Член на групата“ по отношение на свързващо дружество е дружество от групата, в която членува и свързващото дружество, без да участва в консорциума, в който членува последното.

2. При спазване на параграфи 3 и 4 по-долу, когато свързващото дружество би могло (независимо от евентуалната липса на печалба) да подаде искане в рамките на консорциум по отношение на загубите или други суми, подлежащи на освобождаване от данъчно облагане за относимия отчетен период на дружество от консорциума, всеки член на групата може да подаде исканията в рамките на консорциум, които могат да бъдат подадени от свързващото дружество; […]“.

5 Съгласно член 413, параграф 3, буква a) от ICTA:

„[Д]ве дружества се считат за членуващи в група от дружества, ако едното е 75 % дъщерно на другото дружество или ако и двете дружества са 75 % дъщерни дружества на трето дружество; […]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

6 Hutchison Whampoa Ltd (наричано по-нататък „контролиращото дружество майка“) е дружество със седалище в Хонконг.

7 Дружествата молители са със седалища в Обединеното кралство. В качеството им на непреки дъщерни дружества, не по-малко от 75 % от които се притежават от контролиращото дружество майка, те членуват в група по смисъла на член 413, параграф 3, буква a) от ICTA.

8 Hutchison 3G UK Ltd (наричано по-нататък „дружество, прехвърлящо загуби“) е дружество, чието седалище също е в Обединеното кралство. То се притежава непряко от консорциум и на това основание представлява дружество от консорциума по смисъла на член 406, параграф 1, буква b) от ICTA.

9 Посоченият консорциум включва по-конкретно Hutchison 3G UK Investment Sàrl (наричано по-нататък „свързващото дружество“), дружество със седалище в Люксембург. Едновременно член на групата и на консорциума, посочени в точки 7 и 8 от настоящото решение, това дружество е свързващо дружество по смисъла на член 406, параграф 1, буква a) от ICTA. С други думи, именно посредством посоченото дружество дружествата молители са свързани, по смисъла на данъчното законодателство на Обединеното кралство относно груповото данъчно облекчение в рамките на консорциум, с дружеството, прехвърлящо загубите.

10 Свързващото дружество се притежава изцяло от друго дружество, Hutchison Europe Telecommunications Sàrl, чието седалище е в Люксембург.

11 Самото Hutchison Europe Telecommunications Sàrl се притежава непряко от контролиращото дружество майка, посредством различни дружества, някои от които със седалище в трети държави.

12 Тъй като дружеството, прехвърлящо загуби, е с предмет на дейност изграждане и експлоатация на мобилна телефонна мрежа, то извършва сериозни инвестиции, които са отразени в неговата стопанска сметка в периода 2002—2005 г.

13 Последвалите от тази дейност загуби са можели да бъдат вписани съгласно членове 402—413 от ICTA във финансовите печалби на други местни дружества — членове на групата или на консорциума.

14 Дружествата молители, получатели през същите отчетни периоди, правят опит да се възползват от тази възможност и за тази цел подават пред данъчните органи на Обединеното кралство искане за групово данъчно облекчение в рамките на консорциум на основание член 402, параграф 3 и член 406 от ICTA.

15 Искането им е отхвърлено с мотива, че свързващото дружество не е местно за данъчни цели в Обединеното кралство или не извършва търговска дейност там чрез постоянен обект. Този мотив е оспорен пред First-tier Tribunal (Tax Chamber), който решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Когато:

а) правната уредба на държава членка (като Обединеното кралство [Великобритания и Северна Ирландия]) предвиждат, че [...] дружество може да иска групово данъчно облекчение във връзка със загубите на дружество, притежавано от консорциум [...], при условие че дружество от същата група от дружества, в която членува и дружеството молител, същевременно участва в консорциума [...], и

б) дружеството майка на групата от дружества (което е различно от дружеството молител, от дружеството от консорциума и от свързващото дружество) не е нито от Обединеното кралство, нито от друга държава членка,

Членове 49 [ДФЕС] и 54 ДФЕС допускат ли изискването свързващото дружество да е местно лице за Обединеното кралство или да извършва търговска дейност в Обединеното кралство чрез постоянен обект на негова територия?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, Обединеното кралство длъжно ли е да отстрани неблагоприятните последици за дружеството молител (например като допусне това дружество да подаде искане за данъчно облекчение във връзка със загубите на дружеството от консорциума), ако:

а) свързващото дружество е упражнило свободата си на установяване, но нито дружеството от консорциума, нито дружествата молители са упражнили някоя от свободите, защитени от европейското право,

б) прехвърлящото дружество и дружеството молител са свързани чрез дружества, не всички от които са установени в Съюза [Европейския съюз или Европейското икономическо пространство]?“.

По преюдициалните въпроси

16 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което предвижда възможност местно дружество, което е част от група, да постигне прехвърляне на загуби, претърпени от друго местно дружество, принадлежащо към консорциум, когато „свързващо дружество“, участващо едновременно в тази група и в този консорциум, също така е местно за посочената държава членка, и то независимо от мястото на установяване на дружествата, които притежават пряко или чрез дружества посредници капитала на свързващото дружество и на другите засегнати от прехвърлянето на загуби дружества, като същевременно изключва такава възможност, когато свързващото дружество е установено в друга държава членка.

17 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава в полза на гражданите на Съюза, им предоставя 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. Тя обхваща, в съответствие с член 54 ДФЕС, 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 Съюза, правото да упражняват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, точка 35, както и решение Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, точка 30).

18 Законодателство като разглежданото в главното производство обаче обуславя възможността за прехвърляне, посредством данъчно облекчение, на загубите, претърпени от дружество със седалище за данъчни цели в държава членка и принадлежащо към консорциум, към друго дружество със седалище за данъчни цели в същата държава членка и участващо в група, при условие свързващото дружество, което е част едновременно от този консорциум и от тази група, да е местно лице за посочената държава членка или да извършва там търговска дейност чрез постоянен обект.

19 Данъчно облекчение като разглежданото в главното производство представлява данъчно предимство за засегнатите дружества. Като ускорява приключването на загубите на задлъжнелите дружества чрез непосредственото им включване в печалбите на други дружества от групата, то им предоставя финансово предимство (решение Marks & Spencer, EU:C:2005:763, точка 32).

20 Предвиденото условие свързващото дружество да е местно установява по този начин разлика в третирането между местните дружества, свързани, по смисъла на националното данъчно законодателство, чрез свързващо дружество, установено в Обединеното кралство, които се ползват от въпросното данъчно предимство, от една страна, и местните дружества, свързани чрез свързващо дружество, установено в друга държава членка, които не се ползват от него, от друга страна.

21 Тази разлика в третирането прави установяването на свързващо дружество в друга държава членка по-малко привлекателно от данъчна гледна точка, тъй като приложимото национално законодателство предоставя разглежданото данъчно предимство само в случай че свързващите дружества са установени в Обединеното кралство.

22 Обстоятелството, че в главното производство е била ограничена свободата на установяване не на дружествата молители, установени в Обединеното кралство, е без значение за направената в предходната точка констатация относно съществуването на разлика в третирането между

местните дружества, свързани посредством свързващо дружество, установено в Обединеното кралство, и местните дружества, свързани чрез свързващо дружество, установено в друга държава членка.

23 Действително Съдът вече е постановил, че едно дружество може за данъчни цели да се позове на ограничаване на свободата на установяване на друго дружество, което е свързано с него, доколкото такова ограничение засяга собственото му облагане (вж. в този смисъл решение Philips Electronics, C-18/11, EU:C:2012:532, точка 39).

24 В резултат на това, за да бъде ефективна, свободата на установяване трябва в положение като разглежданото по главното производство да съдържа и възможността дружествата молители да се възползват от нея, след като те поддържат, че са данъчно по-неблагоприятно третирани, отколкото ако бяха свързани с дружеството, прехвърлящо загубите посредством свързващо дружество, установено във Великобритания.

25 За да е съвместима с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване, подобна разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, като сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва в такъв случай да се проверява, като се взема предвид целта, преследвана от съответните национални разпоредби, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решение Philips Electronics, EU:C:2012:532, точка 17 и цитираната съдебна практика).

26 Що се отнася до сходството, безспорно е, че данъчнозадължените дружества, свързани посредством установено в Обединеното кралство свързващо дружество, и тези, които са свързани посредством свързващо дружество, установено в друга държава членка, от гледна точка на целта на данъчен режим като разглеждания в главното производство са поставени в обективно сравними положения, що се отнася до възможността за прехвърляне между тях, посредством групово данъчно облекчение в рамките на консорциум, на загубите, претърпени в Обединеното кралство.

27 Що се отнася до императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничаването на свободата на установяване, следва да се отбележи, че правителството на Обединеното кралство не се позовава на такива нито в писменото си становище, нито по време на съдебното заседание.

28 При тези условия запитващата юрисдикция е тази, която следва да провери какви са целите, преследвани от разглежданото по главното производство национално законодателство.

29 При това положение и за да се даде полезен отговор, който позволява на запитващата юрисдикция да реши спора, с който е сезирана, следва да се отбележи, че в подкрепа на такава система не биха могли да бъдат валидно изтъкнати нито запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, нито борбата срещу укриването на данъци.

30 Действително, макар целта за запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки да е законосъобразна цел, призната от Съда (вж. по-специално решение National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, точка 45), с цел запазване на симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите (вж. решение Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, точка 33), следва да се констатира, че в положение като разглежданото по главното производство правомощията за данъчно облагане на приемащата държава членка, на територията на която се упражнява икономическата дейност, от която произтичат загубите на дружеството от консорциума, по никакъв начин не се засяга от възможността да се извърши прехвърляне посредством данъчно облекчение и

насочване към местно дружество на претърпените от друго дружество загуби, след като то също е със седалище за данъчни цели на територията на тази държава членка (вж. в този смисъл решение Philips Electronics, EU:C:2012:532, точки 25 и 26).

31 Национална мярка, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато се отнася до напълно изкуствени конструкции, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка (вж. в този смисъл решение ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, точка 26, решение Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, точка 37, решение De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, точка 50, както и решение Marks & Spencer, EU:C:2005:763, точка 57).

32 По същия начин, такава мярка би могла да бъде обоснована от целта, състояща се в борба срещу данъчните убежища.

33 Съдът обаче постановява, че за да може едно ограничение на свободата на установяване да бъде обосновано с такива доводи, специфичната цел на това ограничение трябва бъде да попречи на създаването на напълно изкуствени конструкции, лишени от стопанска осъществимост, с цел заобикаляне на дължимия в нормалния случай данък върху реализираната печалба от дейности, извършени на националната територия (решение Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, точка 55).

34 Явно обаче не е такъв случаят на национално законодателство като разглежданото по главното производство, което изобщо не преследва специфична цел за борба срещу напълно изкуствени конструкции, а цели да предостави данъчно предимство на дружествата, които са част от групи по принцип и в рамките на консорциуми в частност.

35 От гореизложеното следва, че ограничаването на свободата на установяване, от което се оплакват дружествата молители, не може да бъде обосновано от императивни съображения от общ интерес, целящи запазване на равномерно разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки или на борбата срещу напълно изкуствени конструкции.

36 В резултат на това разглежданото по главното производство законодателство представлява ограничение, което е забранено от членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.

37 Този извод не се оборва от изложеното от запитващата юрисдикция обстоятелство, че контролиращото дружество майка на групата и на консорциума, както и някои от дружествата посредници във веригата на участие, са установени в трети държави.

38 Действително, това обстоятелство е без значение за прилагането на свободата на установяване на дружествата, които могат да се ползват от данъчното предимство, предвидено от национално законодателство като разглежданото в главното производство.

39 Разбира се, главата от Договора относно свободата на установяване, за разлика от тази относно свободното движение на капитали, не съдържа разпоредба, която да разширява приложното поле на нейните разпоредби за положения, включващи гражданин на трета държава, установен извън Съюза. Следователно дружество, установено в трета държава, не би могло да се позове на тези разпоредби (вж. по аналогия, относно свободното предоставяне на услуги, решение Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, точка 25).

40 Въпреки това от никоя разпоредба на правото на Съюза не следва, че произходът на акционерите, физически или юридически лица, на дружествата, които са местни за Съюза, има някакво значение за правото на тези дружества да се възползват от свободата на установяване.

Както отбелязва генералният адвокат в точка 60 от заключението си, статутът на дружество, установено в Съюза, се определя, съгласно член 54 ДФЕС, с оглед на мястото на седалището му и правния ред, към който е привързано, а не с оглед на гражданството на неговите акционери.

41 Освен това и при всички случаи системата на групово данъчно облекчение в рамките на консорциум в Обединеното кралство, такава каквато произтича от разглежданото в главното производство законодателство, не прави разграничение в зависимост от това къде са установени контролиращото дружество майка и дружествата посредници, които контролират дружествата, стремящи се да прехвърлят помежду си загуби. Действително, като оставим настрана условието свързващото дружество да е местно, разпоредбите на ICTA, в редакцията, която е в сила към момента на спора в главното производство, мълчат относно мястото на установяване на всяко друго дружество, което би се включило или насложило в съществуващата верига на участие между дружествата, които искат и прехвърлят загуби. По този начин, както правителството на Обединеното кралство се съгласява в хода на съдебното заседание, данъчно облекчение като поисканото по делото в главното производство би могло да бъде предоставено, въз основа на същите разпоредби, в случай че свързващото дружество е било установено в Обединеното кралство, без фактът, че контролиращото дружество майка и дружествата посредници от групата са били установени в трета държава, да бъде пречка за това.

42 В резултат на това на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което предвижда възможност местно дружество, което участва в група, да постигне прехвърлянето на загуби, претърпени от друго местно дружество, принадлежащо към консорциум, когато „свързващо дружество“, участващо едновременно в тази група и в този консорциум, също така е местно за посочената държава членка, и то независимо от мястото на установяване на дружествата, които притежават пряко или чрез дружества посредници капитала на свързващото дружество и на другите засегнати от прехвърлянето на загуби дружества, след като то изключва такава възможност, когато свързващото дружество е установено в друга държава членка.

По съдебните разноски

43 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 (голям състав) реши:

Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което предвижда възможност местно дружество, което участва в група, да постигне прехвърлянето на загуби, претърпени от друго местно дружество, принадлежащо към консорциум, когато „свързващо дружество“, участващо едновременно в тази група и в този консорциум, също така е местно за посочената държава членка, и то независимо от мястото на установяване на дружествата, които притежават пряко или чрез дружества посредници капитала на свързващото дружество и на другите засегнати от прехвърлянето на загуби дружества, след като то изключва такава възможност, когато свързващото дружество е установено в друга държава членка.

Подписи