

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

25 февруари 2010 година *

По дело C-337/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 11 юли 2008 г., постъпил в Съда на 21 юли 2008 г., в рамките на производство по дело

X Holding BV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J.-С. Bonichot (докладчик), председател на четвърти състав, изпълняващ функцията на председател на втори състав, г-н С. W. A. Timmermans, г-н K. Schieman, г-н P. Kūris и г-н L. Bay Larsen, съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 юни 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за X Holding BV, от адв. F. A. Engelen и адв. S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- за нидерландското правителство, от г-жа C. M. Wissels, г-жа M. Noort и г-н D. J. M. de Grave, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н M. Lumma, г-н C. Blaschke и г-н B. Klein, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez и г-жа B. Plaza Cruz, в качеството на представители,
- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-C. Gracia, в качеството на представители,
- за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes и г-н J. Menezes Leitão, в качеството на представители,

- за шведското правителство, от г-жа A. Falk, г-жа S. Johannesson и г-жа K. Petkovska, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-н M. Gray, barrister,
- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 ноември 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО и 48 ЕО.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между установеното в Нидерландия капиталово дружество X Holding BV (наричано по-нататък „X Holding“) и нидерландската данъчна администрация по повод отказа на последната да му даде възможност да образува обща данъчна единица с чуждестранно дъщерно дружество.

Правна уредба

Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия

- 3 Член 7, параграф 1 от Спогодбата от 5 юни 2001 г. между Кралство Белгия и Кралство Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци върху доходите и имуществото (наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“) предвижда в съответствие с модела за такива спогодби, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР):

„Печалбите на предприятие на едната договаряща държава се облагат само в тази държава, освен ако това предприятие упражнява дейността си в другата договаряща държава посредством разположено там място на стопанска дейност. Ако предприятието упражнява дейността си по този начин, печалбите на това предприятие се облагат в другата договаряща държава, но само до размера, който може да се отнесе към това място на стопанска дейност.“

- 4 Когато установено в Нидерландия данъчнозадължено лице получава доходи, които се облагат в Белгия по смисъла на член 7 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, на основание член 23, параграф 2 от същата спогодба Кралство Нидерландия му предоставя право на съответно намаляване на данъчното задължение за тези доходи съобразно разпоредбите на нидерландското законодателство за избягване на двойното данъчно облагане.

Нидерландското законодателство

5 Член 15 от Закона от 1969 г. за корпоративния данък гласи:

„1. Когато данъчнозадължено лице (дружество майка) е икономически и юридически собственик на не по-малко от 95 % от номиналния внесен капитал на друго данъчнозадължено лице (дъщерно дружество), по тяхно искане двете данъчнозадължени лица се облагат като едно данъчнозадължено лице, с други думи — както ако дейността и имуществото на дъщерното дружество съставляваха неразделна част от дейността и имуществото на дружеството майка. Данъкът се събира на равнището на дружеството майка. В този случай данъчнозадължените лица се разглеждат заедно като данъчна единица. Няколко дъщерни дружества могат да са част от една и съща данъчна единица.

[...]

3. Първият параграф се прилага само ако:

[...]

b. за двете данъчнозадължени лица следва да се приложат едни и същи разпоредби за изчисляване на печалбата;

- с. двете данъчнозадължени лица са установени в Нидерландия, а когато за данъчнозадължено лице се прилага Общият данъчен закон на Кралството [Belastingregeling voor het Koninkrijk] или спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — и ако това лице се счита за установено в Нидерландия съгласно разпоредбите на посочения закон или съответната спогодба;

[...]

4. Независимо от разпоредбата на параграф 3, буква b), с нормативен административен акт могат да се предвидят правила, съгласно които може да се разреши данъчна единица да образуват и данъчнозадължени лица, за които не се прилагат едни и същи разпоредби за определяне на печалбата. Освен това, независимо от разпоредбата на параграф 3, буква с), данъчнозадължено лице, което съгласно националното си законодателство или на основание на Общия данъчен закон на Кралството или на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не е установено в Нидерландия, но упражнява дейност в Нидерландия посредством място на стопанска дейност, може да бъде част от данъчна единица при определени с нормативен административен акт условия, доколкото печалбата от тази дейност следва да се облага в Нидерландия на основание на Общия данъчен закон на Кралството или на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и:

- а. ако мястото на действително управление на това данъчнозадължено лице е в Нидерландските Антили, в Аруба, в държава — членка на Европейския съюз, или в държава, с която Нидерландия е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, предвиждаща забрана на дискриминацията на местата на стопанска дейност;
- б. ако данъчнозадълженото лице по буква а) е акционерно дружество или дружество с ограничена отговорност или сходна с тях организация по вид и начин на учредяване, и

- с. в случай че данъчнозадълженото лице по буква а) е част от данъчна единица като дружество майка — ако участието в посоченото в параграф 1 дъщерно дружество е част от активите на мястото на стопанска дейност в Нидерландия на това дружество майка.

[...]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 6 Установеното в Нидерландия дружество X Holding е единствен акционер в дружеството F, което е учредено по белгийското право, установено е в Белгия и не подлежи на облагане с корпоративен данък в Нидерландия.
- 7 Двете дружества подават искане да бъдат разглеждани като данъчна единица по смисъла на член 15, параграф 1 от нидерландския закон от 1969 г. за корпоративния данък. Нидерландската данъчна администрация отхвърля искането им по съображението, че дружеството F не е установено в Нидерландия и следователно не отговаря на изискванията по член 15, параграф 3, буква с) от този закон.
- 8 Rechtbank te Arnhem (Арnhemски съд), пред който е обжалван този отказ, потвърждава неговата законосъобразност, като се позовава в частност на Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837).

- 9 X Holding подава касационна жалба пред Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландски върховен съд). Този съд решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО да се тълкува в смисъл, че не допуска възможност националната правна уредба на държава членка [...], съгласно която дружество майка и дъщерното му дружество могат да изберат дължимият от тях данък да бъде събиран на равнището на установеното в тази държава членка дружество майка така, както ако ставаше въпрос за едно-единствено данъчнозадължено лице, да предоставя този избор само на дружествата, които за целите на облагането на тяхната печалба попадат в обхвата на данъчната компетентност на посочената държава членка?“

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

- 10 С молба, подадена в секретариата на Съда на 2 декември 2009 г., X Holding иска от Съда да разпреди възобновяване на устната фаза на производството на основание член 61 от Процедурния правилник. Според това дружество заключението на генералния адвокат се основава на неправилно разбиране на нидерландското вътрешно и международно данъчно право.
- 11 От съдебната практика следва, че Съдът може — служебно или по предложение на генералния адвокат, както и по искане на страните — да разпреди възобновяване на устната фаза на производството съгласно член 61 от своя процедурен правилник, ако счита, че делото не е достатъчно изяснено или трябва да се реши въз основа на довод, който страните не са разисквали (вж. по-специално Решение от 16 декември 2008 г. по дело *Cartesio*, C-210/06, Сборник, стр. I-9641, точка 46).

- 12 Представените на Съда писмени и устни становища обаче съдържат изявления и коментари относно приложимото в спора по главното производство нидерландско право. При това положение Съдът счита, че разполага с всички необходими данни, за да отговори на поставените от запитващата юрисдикция въпроси.
- 13 Освен това не се твърди, че настоящото дело следва да се реши въз основа на довод, който не е бил разискван пред Съда.
- 14 Ето защо след изслушване на генералния адвокат Съдът отхвърля искането за възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалния въпрос

- 15 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 43 ЕО и 48 ЕО допускат правна уредба на държава членка, съгласно която дружеството майка има право да образува обща данъчна единица със свое местно дъщерно дружество, но не и с чуждестранно дъщерно дружество, ако печалбата на последното не се облага съгласно данъчния закон на тази държава членка.
- 16 Следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да я упражняват при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 29, Решение

от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, *Recueil*, стр. I-11673, точка 36, както и Решение от 17 септември 2009 г. по дело *Glaxo Wellcome*, C-182/08, *Сборник*, стр. I-8591, точка 34).

17 Свободата на установяване, която е призната в член 43 ЕО в полза на гражданите и юридическите лица от Общността и която им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, които са определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани и юридически лица, обхваща съгласно член 48 ЕО, 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 Европейската общност, 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, както и Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 30).

18 В това отношение уредената в нидерландското право възможност за местните дружества майки и местните им дъщерни дружества да бъдат облагани като обща данъчна единица, тоест при режим на данъчна консолидация, съставлява предимство за съответните дружества. Този режим по-специално позволява печалбите и загубите на включените в данъчната единица дружества да се консолидират на равнището на дружеството майка и да се запази данъчно неутралният характер на сделките в рамките на групата.

19 Изключването на подобно предимство за дружество майка, което притежава установено в друга държава членка дъщерно дружество, може да направи по-непривлекателно за дружеството майка да упражнява свободата си на установяване, като го разубеди да създава дъщерни дружества в други държави членки.

- 20 За да е съвместима с разпоредбите на Договора за ЕО във връзка със свободата на установяване, подобна разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, *Recueil*, стр. I-11753, точка 167).
- 21 Нидерландското, германското и португалското правителство изтъкват, че тези две положения не са обективно сходни, доколкото за целите на данъчен режим като разглеждания в главното производството местните и чуждестранните дъщерни дружества не са в сходно данъчно положение. Тези правителства в частност поддържат, че дъщерното дружество със седалище в друга държава членка не попада в обхвата на данъчната компетентност на държавата по седалището на дружеството майка, поради което не може да бъде включено в облагаема в последната държава данъчна единица.
- 22 В това отношение от практиката на Съда следва, че при проверката за сходство между общностни и вътрешни положения трябва да се взема предвид целта на съответните национални разпоредби (вж. в този смисъл Решение от 18 юли 2007 г. по дело *Оу АА*, C-231/05, *Сборник*, стр. I-6373, точка 38).
- 23 Трябва да се констатира, че макар в данъчното право мястото на установяване на данъчнозадължените лица да съставлява фактор, който би могъл да обоснове национални норми, предвиждащи различно третиране на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица, това не винаги е така. Всъщност да се приеме, че държавата членка по установяването би могла при всички случаи да прилага различно третиране само поради факта че седалището на дадено дружество е в друга държава членка, би лишило 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, както и Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 37).

- 24 Положението на местно дружество майка, което иска да образува обща данъчна единица с местно дъщерно дружество, и положението на местно дружество майка, което иска да образува обща данъчна единица с чуждестранно дъщерно дружество, са обективно сходни от гледна точка на целта на данъчен режим като разглеждания в главното производство, доколкото и в двата случая дружеството майка иска да ползва предимството на този режим, който в частност позволява печалбите и загубите на включените в общата данъчна единица дружества да се консолидират на равнището на дружеството майка и да се запази данъчно неутралният характер на сделките в рамките на групата.
- 25 Следва да се провери дали разлика в третирането като разглежданата в главното производство е обоснована с императивно съображение от общ интерес.
- 26 За да е така обоснована, подобна разлика трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на посочената цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 26, Решение от 11 март 2004 г. по дело De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49, както и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 35).
- 27 Правителствата, които представят становища пред Съда, поддържат, че разглежданата в главното производство разлика в третирането е обоснована в частност с целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.
- 28 В това отношение следва да се напомни, че за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да се наложи към стопанската дейност на дружествата, установени в една от споменатите държави, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на

печалбите, така и по отношение на загубите (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 45, както и Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 31).

- 29 Всъщност, ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се отчитат в държавата членка по тяхното установяване или в друга държава членка, то това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като данъчната основа би се увеличила в първата държава членка и намалила във втората до размера на прехвърлените загуби (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 46, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 55, както и Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 32).
- 30 Същото се отнася и за режимите на данъчна консолидация като разглеждания в главното производство.
- 31 Тъй като дружеството майка може по свое усмотрение да образува данъчна единица с дъщерното си дружество и също толкова свободно следващата година да раздели тази единица, да се даде на това дружество майка възможност да включи чуждестранно дъщерно дружество в общата данъчна единица би означавало да му се предостави свободата да избира приложимия данъчен режим за загубите на това дъщерно дружество и мястото на отчитането им за данъчни цели.
- 32 Доколкото по този начин може да се изменя обхватът на данъчната единица, допускането на възможността за включване в нея на чуждестранно дъщерно дружество би позволило на дружеството майка да избира свободно държавата членка, в която да се вземат предвид загубите на дъщерното дружество (вж. в този смисъл Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 56 и Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, точка 34).

- 33 Следователно данъчен режим като разглеждания в главното производство е обоснован с необходимостта от запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.
- 34 Тъй като подобен режим е в състояние да гарантира осъществяването на тази цел, следва да се провери и дали не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 53).
- 35 Във връзка с това X Holding и Комисията на Европейските общности изтъкват, че образуването на обща данъчна единица на територията на страната означава местните дъщерни дружества да се приравнят в данъчно отношение на места на стопанска дейност. Те поддържат, че по аналогия би могло чуждестранните дъщерни дружества да се третират в рамките на трансгранична данъчна единица по същия начин като местата на стопанска дейност в чужбина. Според тях обаче загубите на място на стопанска дейност в чужбина могат временно да се приспадат от печалбата на предприятието майка съгласно механизма на временно пренасяне на загубите в съчетание с режим на възстановяване през следващите данъчни периоди. Прилагането на този механизъм към чуждестранните дъщерни дружества щял да е по-малко ограничителен способ за постигане на търсената цел в сравнение със забраната за местните дружества майки да образуват обща данъчна единица с чуждестранно дъщерно дружество.
- 36 Тези доводи обаче трябва да се отхвърлят.
- 37 Всъщност, както изтъква генералният адвокат в точка 51 от заключението си, фактът, че определена държава членка допуска загубите на място на стопанска дейност в чужбина временно да се приспадат в мястото на основното седалище на предприятието, не означава, че тази възможност трябва да се даде и за чуждестранните дъщерни дружества на местно дружество майка.

38 Разположените в друга държава членка места на стопанска дейност и чуждестранните дъщерни дружества всъщност не са в сходно положение от гледна точка на разпределението на данъчните правомощия съгласно спогодба като тази за избягване на двойното данъчно облагане, и по-специално съгласно член 7, параграф 1 и член 23, параграф 2 от нея. Всъщност, докато дъщерното дружество, което е самостоятелно юридическо лице, се облага за световния си доход в държавата — страна по спогодбата, в която е седалището му, за разположеното в друга държава членка място на стопанска дейност това не е така, тъй като то по принцип отчасти попада в обхвата на данъчната компетентност на държавата членка по произход.

39 За други хипотези Съдът наистина е приел, че свободният избор, който член 43, първа алинея, второ изречение ЕО оставя на икономическите оператори да преценят коя правна форма е най-подходяща за упражняването на тяхната дейност в друга държава членка, не трябва да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 22, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 40 и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело CLT-UFA, C-253/03, Recueil, стр. I-1831, точка 14).

40 Държавата членка по произход все пак е свободна да определя условията и равнището на данъчно облагане на различните видове места на стопанска дейност на национални дружества, които осъществяват дейност в чужбина, стига да не ги третира дискриминационно в сравнение със сходни национални места на стопанска дейност (Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точки 51 и 53). Доколкото в този смисъл — и както бе посочено в точка 38 от настоящото решение — разположените в друга държава членка места на стопанска дейност и чуждестранните дъщерни дружества не са в сходно положение от гледна точка на разпределението на данъчните правомощия, държавата членка по произход не е длъжна да прилага към чуждестранните дъщерни дружества същия данъчен режим, който прилага към местата на стопанска дейност в чужбина.

41 В този смисъл при положение като разглежданото в главното производство, при което съответното данъчно предимство се състои във възможността за местните дружества майки и местните им дъщерни дружества да бъдат облагани така, както ако образуваха обща данъчна единица, всяко разширяване на приложното поле на това предимство към трансгранични ситуации би имало за последица — както бе посочено в точка 32 от настоящото решение — да се разреши на дружествата майки да избират свободно държавата членка, в която да се вземат

предвид загубите на чуждестранното им дъщерно дружество (вж. по аналогия Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 64).

42 Предвид изложеното дотук трябва да се приеме, че данъчен режим като разглеждания в главното производство е пропорционален на следваните с него цели.

43 Ето защо на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 43 ЕО и 48 ЕО допускат правна уредба на държава членка, съгласно която дружеството майка има право да образува обща данъчна единица със свое местно дъщерно дружество, но не и с чуждестранно дъщерно дружество, ако печалбата на последното не се облага съгласно данъчния закон на тази държава членка.

По съдебните разноски

44 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 (втори състав) реши:

Членове 43 ЕО и 48 ЕО допускат правна уредба на държава членка, съгласно която дружеството майка има право да образува обща данъчна единица със

свое местно дъщерно дружество, но не и с чуждестранно дъщерно дружество, ако печалбата на последното не се облага съгласно данъчния закон на тази държава членка.

Подписи