



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

31 май 2018 година *

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Корпоративен данък — Правна уредба на държава членка — Определяне на облагаемия доход на дружествата — Предимство, предоставено безвъзмездно от местно дружество на чуждестранно дружество, с което е в отношение на взаимозависимост — Коригиране на облагаемите доходи на местното дружество — Некоригиране на облагаемите доходи в случаите, когато същото предимство е предоставено от едно местно дружество на друго местно дружество, с което е в такава отношение — Ограничение на свободата на установяване — Обосноваване“

По дело C-382/16,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Финансов съд Райнланд-Пфалц, Германия) с акт от 28 юни 2016 г., постъпил в Съда на 11 юли 2016 г., в рамките на производство по дело

Hornbach-Baumarkt AG

срещу

Finanzamt Landau,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Rosas (докладчик), С. Toader, А. Prechal и Е. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: М. Bobek,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 септември 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Hornbach-Baumarkt AG, от J. Uterhark и J. Nagler, Rechtsanwälte,
- за германското правителство, от Т. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за шведското правителство, от А. Falk, С. Meyer-Seitz, Н. Shev, У. Persson и N. Otte Widgren, както и от F. Bergius и L. Swedenborg, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

– за Европейската комисия, от W. Roels и M. Wasmeier, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 декември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС), във връзка с член 48 ЕО (понастоящем член 54 ДФЕС).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Hornbach-Baumarkt AG и Finanzamt Landau (Данъчна служба Ландау, Германия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) относно определянето от последната на корпоративния данък и на данъчната основа за професионалния данък за това дружество за 2003 г.

Правна уредба

- 3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Данъчният закон за сделките в чужбина) в редакцията му след приемане на Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Законът за намаляване на данъчни предимства и дерогационни режими) от 16 май 2003 г. (BGBl. 2003 I, стр. 660) (наричан по-нататък „AStG“), предвижда в член 1, озаглавен „Коригиране на доходите“:

„1) Когато доходите, които данъчнозадължено лице получава от търговските си отношения със свързано с него лице, са по-ниски поради факта, че в рамките на външнотърговските си отношения е договорило условия, различни от тези, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства, доходите му трябва да се изчислят, без да се засягат други разпоредби, все едно че са били получени при условията, договорени между трети независими едно от друго лица.

2) Счита се, че лице и данъчнозадължено лице са свързани, когато:

1. лицето пряко или непряко притежава не по-малко от една четвърт от капитала на данъчнозадълженото лице (значително дялово участие) или може пряко или непряко да упражнява решаващо влияние върху данъчнозадълженото лице или, обратно, данъчнозадълженото лице притежава значително дялово участие в капитала на лицето или може да упражнява пряко или непряко решаващо влияние върху него, или
2. трето лице притежава значително дялово участие в капитала на лицето или на данъчнозадълженото лице или може да упражнява пряко или непряко решаващо влияние, както върху едното, така и върху другото, или
3. лицето или данъчнозадълженото лице може, при договарянето на условията за търговските им отношения, да упражни съответно върху данъчнозадълженото лице или върху лицето влияние, което не се основава на търговските им отношения, или едното от тях е заинтересовано другото да реализира доходи.

3) Когато следва да се извърши оценка по член 162 от Abgabenordnung (Данъчния кодекс) на доходите по параграф 1, за отправна точка се приема, ако друга по-подходяща отправна точка липсва, възвръщаемостта на инвестирания капитал в предприятието или маржът на печалба според това, което опитът и практиката показват, че може да се очаква при нормални обстоятелства.

4) Търговски отношения по смисъла на параграфи 1 и 2 са всички облигационноправни отношения, които са основание за получаване на доходи, не се уреждат от устава и спадат към дейността на данъчнозадълженото лице или на свързаното с него лице, по отношение на която дейност са приложими членове 13, 15, 18 или 21 от Einkommensteuergesetz (Закона за данъка върху доходите) или, в случай че свързаното лице е чуждестранно, биха били приложими, ако дейността се осъществяваше в Германия“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 4 Hornbach-Baumarkt AG е акционерно дружество, което е със седалище в Германия и стопанисва там, както и в други държави членки, магазини от типа „направи си сам“.
- 5 През 2003 г. Hornbach-Baumarkt AG притежава непряко — а именно чрез дъщерното си дружество Hornbach International GmbH и неговото нидерландско дъщерно дружество Hornbach Holding BV — 100 % от капитала на други две дружества със седалище в Нидерландия: Hornbach Real Estate Groningen BV и Hornbach Real Estate Wateringen BV (наричани по-нататък „чуждестранните дружества от група“).
- 6 Поради отрицателния си собствен капитал чуждестранните дружества от групата, за да могат съответно да продължат дейността си и да финансират проект за изграждане на супермаркет от типа „направи си сам“ с градински център, се нуждаят от банкови кредити в размер от 10 057 000 EUR за Hornbach Real Estate Groningen BV и от 14 800 000 EUR за Hornbach Real Estate Wateringen BV.
- 7 Банковата институция, която осигурява финансирането на дружествата, обвързва отпускането на кредитите с изискване за представяне от Hornbach-Baumarkt AG на писма за подкрепа и гаранция.
- 8 На 25 септември 2002 г. Hornbach-Baumarkt AG издава тези писма за подкрепа, без да поиска за това никакво възнаграждение.
- 9 В писмата за подкрепа Hornbach-Baumarkt AG се задължава пред отпускатата кредитите банкова институция, че няма да прехвърля или променя дяловото си участие в Hornbach Holding BV, както и че Hornbach Holding BV също няма да прехвърля или променя свое дялово участие в чуждестранните дружества от групата, без банковата институция да бъде уведомена за това в писмена форма най-малко три седмици преди съответното прехвърляне или промяна.
- 10 Hornbach-Baumarkt AG освен това се задължава неотменимо и безусловно да направи необходимото, за да могат чуждестранните дружества от групата да разполагат с финансови средства, позволяващи им да изпълняват всички свои задължения. В този смисъл то се задължава да им предоставя при нужда финансови средства, с които да покриват задълженията си към отпусналата им кредитите банкова институция. Hornbach-Baumarkt AG се ангажира също да следи дали тези финансови средства се използват за изплащането на отпуснатите от тази институция кредити.

- 11 Данъчната служба счита, че при същите или сходни обстоятелства независими едно от друго трети лица биха договорили възнаграждение за предоставените гаранции и поради това решава, че на основание член 1, параграфи 1 и 4 от AStG доходите на Hornbach-Baumarkt AG трябва да бъдат увеличени със сума, равняваща се на предполагаемия размер на такова възнаграждение за предоставяне на гаранции, като поради това променя корпоративния данък и облагаемата основа за професионалния данък на това дружество за 2003 г. Данъчната служба коригира размера на облагаемите доходи на Hornbach-Baumarkt AG на 15 253 EUR и на 22 447 EUR поради гаранциите, които същото е дало съответно на Hornbach Real Estate Groningen BV и на Hornbach Real Estate Wateringen BV.
- 12 Тъй като жалбите му по административен ред срещу решенията на данъчната служба за корекциите са отхвърлени като неоснователни, Hornbach-Baumarkt AG обжалва тези решения пред Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Финансов съд Райнланд-Пфалц, Германия).
- 13 В жалбата си Hornbach-Baumarkt AG поддържа, че член 1 от AStG води до дискриминационно третиране на трансграничните положения, тъй като при чисто вътрешните положения размерът на доходите не би бил коригиран с предполагаем размер на възнаграждение за предоставените на дъщерните дружества гаранции.
- 14 В това отношение дружеството по-специално отбелязва решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), което се отнася до аналогична на член 1 от AStG разпоредба от белгийската данъчна правна уредба и в което се приема, че такава разпоредба трябва се счита за ограничение на свободата на установяване, което е необосновано, тъй като е непропорционално. Всъщност в случая не били изпълнени установените в същото решение изисквания, тъй като член 1 от AStG не предвиждал каквато и да било възможност за излагане на търговски съображения за обосноваване на необичайна сделка между трети лица. Според Hornbach-Baumarkt AG търговските съображения обосновават в случая липсата на възнаграждение за разглежданите в главното производство писма за подкрепа. Ставало въпрос за мерки за подпомагане, предназначени да заместят увеличаването на собствения капитал на чуждестранните дружества от групата.
- 15 Данъчната служба възразява, че макар член 1 от AStG да не съдържа каквото и да било отделно правило за представяне на доказателства за евентуални търговски съображения за сключване на сделката, данъчнозадълженото лице все пак може да изложи доказателства за целесъобразността ѝ.
- 16 Според запитващата юрисдикция данъчната служба правилно приема, че договорените между Hornbach-Baumarkt AG и чуждестранните дружества от групата условия се различават от условията, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства. Всъщност независими един от друг търговски партньори щели да договорят възнаграждение за издаването на писмо за подкрепа и гаранция поради риска от отговорност за гаранта. Материалните условия по член 1, параграф 1, разглеждан във връзка с третата хипотеза по член 1, параграф 2, точка 1 от AStG, за прилагане на коригиране на доходите на Hornbach-Baumarkt AG били следователно изпълнени.
- 17 Запитващата юрисдикция иска обаче да се установи дали правна уредба като разглежданата в главното производство е съвместима със свободата на установяване.
- 18 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно член 1, параграф 1 от AStG доходите на местно за съответната държава членка данъчнозадължено лице — които са по-ниски поради факта, че това лице е договорило условия, които не са обичайни за сделки между трети лица — подлежат на такова коригиране само ако свързаното лице е установено в друга държава членка. Когато обаче свързаното лице е дъщерно дружество на

данъчнозадълженото лице и е установено в същата държава членка като него, не се прилага каквото и да било коригиране на доходите по член 1, параграф 1 от AStG или друга някоя национална правна уредба.

- 19 От това според запитващата юрисдикция следва, че местно за съответната държава членка данъчнозадължено лице се третира по-неблагоприятно, ако притежава дял от капитала на дружество, което е установено в друга държава членка, отколкото ако притежава дял от капитала на местно дружество. Поради това запитващата юрисдикция счита, че член 1, параграф 1 от AStG представлява ограничение на свободата на установяване на местните данъчнозадължени лица, каквото ограничение член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС) забранява.
- 20 В това отношение, видно от решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), правна уредба на държава членка, която въвежда разлика в данъчното третиране на местните дружества в зависимост от това дали дружествата, с които те са договорили необичайни или безвъзмездни предимства и с които са в отношение на взаимозависимост, са установени в тази държава членка, по принцип представлява ограничение на свободата на установяване, но преследва легитимни цели, свързани с необходимостта от запазване на балансираното равновесие на данъчните правомощия между държавите членки и от предотвратяване на избягването на данъци.
- 21 Запитващата юрисдикция иска обаче да се установи дали правна уредба като член 1, параграф 1 от AStG отговаря на принципа на пропорционалност.
- 22 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно точка 71 от решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), спазването на принципа на пропорционалност налага в случаите, когато не може да се изключи евентуално несъответствие на сделката с това, което би било договорено при пазарни условия, данъчнозадълженото лице да има възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които тази сделка е сключена.
- 23 Запитващата юрисдикция иска обаче да се установи дали търговските съображения — които могат да се изтъкнат, за да се обоснове сключването на сделката при необичайни за трети лица условия — биха могли да са свързани с участието на Hornbach-Baumarkt AG в чуждестранните дружества от група, когато по-специално дъщерното дружество взема паричен заем от банка, за да увеличи капитала си. Всъщност самото дружество майка имало икономически интерес от търговския успех на дъщерното си дружество и при необходимост поемало отговорност за финансирането му.
- 24 Запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно германското право данъчнозадълженото лице трябва да разполага с възможност да изложи и обоснове съображенията си за съответствието между условията, които е договорило с чуждестранно дружество, и условията, които независими трети лица биха договорили помежду си при същите или сходни обстоятелства, а член 1, параграф 1 от AStG не предвиждал възможност данъчнозадълженото лице да изложи търговски съображения, за да обоснове сключването на сделка при необичайни между трети лица условия, когато тези съображения почиват на отношенията на взаимозависимост между съответните лица.
- 25 Поради това запитващата юрисдикция счита, че е необходимо да се изясни въпросът дали разпоредба като член 1, параграф 1 от AStG, разглеждан във връзка с третата хипотеза по член 1, параграф 2, точка 1, отговаря на изискванията на правото на Съюза относно възможността за позоваване на търговските съображения, поради които лицата в отношения на взаимозависимост сключват сделка при условия, които не са обичайни между трети лица.

- 26 При тези условия Finanzgericht Düsseldorf (Финансов съд Райнланд-Пфалц, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 49 ДФЕС (предишен член 43 ЕО), във връзка с член 54 ДФЕС (предишен член 48 ЕО) правна уредба на държава членка, която изисква размерът на доходите, които местно данъчнозадължено лице получава от търговските си отношения с установено в друга държава членка дружество, в което данъчнозадълженото лице притежава пряко или непряко дялово участие в размер на най-малко една четвърт от капитала му и с което това лице е договорило условия, които се различават от условията, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства, да се определя, все едно че тези доходи са били получени при условията, договорени между независими трети лица, при положение че не се извършва такава корекция на доходите от търговски отношения с местно дружество и че правната уредба не предоставя на местното данъчнозадължено лице възможността да представи доказателства, че условията са били договорени поради търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в установеното в другата държава членка дружество?“.

По преюдициалния въпрос

- 27 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС), във връзка с член 48 ЕО (понастоящем член 54 ДФЕС), трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която доходите — на местно за една държава членка дружество, предоставило на установено в друга държава членка дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, предимства при условия, различни от тези, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства — трябва да бъдат изчислени, все едно че са били получени при условия, договорени между такива независими трети лица, и подлежат на коригиране, докато облагаемите доходи няма да подлежат на такова коригиране, ако същите предимства са предоставени от едно местно дружество на друго местно дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, и че тази правна уредба не предоставя възможност на местното данъчнозадължено лице да докаже, че условията са договорени поради търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество.
- 28 Съгласно постоянната практика на Съда национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на свободата на установяване (решения от 13 ноември 2012 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 91, от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 22 и от 10 юни 2015 г., X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 18).
- 29 Третата хипотеза на член 1, параграф 2, точка 1 от AStG се отнася до случаите, когато данъчнозадължено лице притежава дялово участие от най-малко 25 % от капитала на друго дружество, установено в различна от неговата държава членка, и това му дялово участие му позволява да упражнява върху него безспорно влияние.
- 30 В случая по главното производство, както посочва запитващата юрисдикция, Hornbach-Baumarkt AG притежава непряко 100 % от капитала на чуждестранните дружества от групата и следователно може да упражнява безспорно влияние върху решенията и дейността им.

- 31 Ето защо националната правна уредба, предмет на главното производство, трябва да се разгледа в светлината на разпоредбите на Договора за ЕО, които се отнасят до свободата на установяване.
- 32 Съгласно постоянната съдебна практика разпоредбите от Договора, които се отнасят до свободата на установяване, не допускат държавата по произход да препятства възможността дружество, учредено по нейното законодателство, да се установи в друга държава членка посредством по-специално дъщерно дружество. Свободата на установяване се възпрепятства, ако съгласно данъчния режим на държава членка местно дружество, което притежава дъщерно дружество в друга държава членка, е подложено на различно, по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава дъщерно дружество в първата държава членка (решение от 21 декември 2016 г., Masco Denmark и Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, т. 24 и 25).
- 33 В случая следва да се констатира, както отбелязва и запитващата юрисдикция, че съгласно член 1, параграф 1 от AStG коригиране на доходите на данъчнозадълженото лице се извършва само в рамките на външнотърговските му отношения. В този смисъл доходите на местно данъчнозадължено лице — които са по-ниски поради факта, че това лице е договорило със свързано лице условия, които не са обичайни за сделки между трети лица — подлежат на коригиране само ако второто лице е установено извън територията на страната. Ако обаче това лице е дъщерно дружество на данъчнозадълженото лице, установено на територията на страната, доходите не подлежат на коригиране по член 1, параграф 1 от AStG или по друга национална правна уредба.
- 34 От това следва, че местно за съответната държава членка дружество, което има дялово участие в установено в друга държава членка дружество, се третира по-неблагоприятно, отколкото ако притежаваше дялово участие в местно дружество.
- 35 Съгласно практиката на Съда такава разлика в данъчното третиране на данъчнозадължените лица според мястото на седалище на дружествата, с които са договорени необичайни за сделки между трети лица условия, може да представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 43 ЕО. Всъщност данъчнозадълженото лице би могло да се откаже от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в държава членка, различна от тази, в която е установено, или да се откаже от придобиването или запазването на значително дялово участие в установено в тази друга държава членка дружество поради данъчната тежест при трансгранично положение на предоставянето на условия, които не са обичайни между трети лица (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 44).
- 36 Съгласно постоянната практика на Съда данъчна мярка, която може да възпрепятства прогласената в член 43 ДФЕС свобода на установяване, е допустима само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако може да бъде обоснована с императивни съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза. Освен това в тази хипотеза е необходимо тя да може да гарантира осъществяването на съответната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. в този смисъл решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42, от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 26 и 29, от 21 декември 2016 г., Masco Denmark и Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, т. 28 и от 23 ноември 2017 г., A, C-292/16, EU:C:2017:888, т. 28).
- 37 Разглежданата в главното производство национална правна уредба предвижда данъчно облагане за местните дружества, които предоставят на свързани чуждестранни дружества предимства, договорени при непазарни условия, и чийто облагаем доход в съответната държава членка може поради това да е по-нисък.

- 38 Според германското правителство причината данъчното положение на местните дружества да е различно в зависимост от това дали поддържат търговски отношения с чуждестранни или с местни дъщерни дружества е, че Федерална република Германия не разполага с правомощия да облага доходите на установени в други държави членки дъщерни дружества.
- 39 Германското правителство поддържа, че некоригирането на доходите, които дружествата майки получават от търговските си отношения при чисто вътрешни положения, е обосновано поради факта, че безвъзмездно предоставяните от тях предимства увеличават доходите на дъщерните им дружества, а Федерална република Германия облага както приходите на дружествата майки, така и печалбите на установените на територията ѝ техни дъщерни дружества. Случаят на установените в Нидерландия дъщерни дружества на Hornbach-Baumarkt AG не бил такъв, тъй като Федерална република Германия не можела да обложи печалбите им.
- 40 Следва да се констатира, че тези доводи са свързани не с въпроса за сходството на положенията, а за доводите, изведени от принципа на териториалност, съгласно който държавите членки имат право да облагат доходите, генерирани на тяхна територия, или свързани с признатата от Съда като легитимна цел необходимост да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите членки (вж. в този смисъл решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 27 и от 23 ноември 2017 г., *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, т. 30).
- 41 В това отношение следва да се отбележи, че германското и шведското правителство считат, че правна уредба като разглежданата в главното производство е обоснована от императивното съображение от общ интерес за запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, и се позовават в това отношение на решение от 21 януари 2010 г., *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 69).
- 42 Шведското правителство освен това подчертава, че правилата, които германското право предвижда за прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, са естествена последица от принципа на териториалност и са необходими за спазването както на този принцип, така и на принципа на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане.
- 43 Съгласно постоянната съдебна практика необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да обоснове разлика в третирането, когато разглежданият 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 (решения от 29 март 2007 г., *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 42, от 18 юли 2007 г., *Oу АА*, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 54, от 21 февруари 2013 г., *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 41 и от 21 декември 2016 г., *Masco Denmark* и *Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, т. 35).
- 44 Съдът приема, че ако на местните дружества в една държава членка се позволи да прехвърлят печалбите си под формата на необичайни или безвъзмездни предимства към дружества, с които се намират в отношение на взаимозависимост и които са установени в други държави членки, това би засегнало балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и че правна уредба на държава членка, която предвижда данъчно облагане на такива предимства за местното дружество, което ги е предоставило на дружество, установено в друга държава членка, позволява на първата от тези държави членки да упражни данъчната си компетентност по отношение на осъществените на нейна територия дейности. Съдът освен това приема, че такава правна уредба преследва съвместими с Договора и свързани с императивни съображения от общ интерес легитимни цели и че трябва да се счита за подходяща за тяхното реализиране (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 63, 64 и 69).

- 45 Същото важи и за разглежданата в главното производство национална правна уредба, тъй като фактът, че местно дружество предоставя при непазарни условия предимство като издаване на писмо за подкрепа и гаранция на дружество, което е установено в друга държава членка и с което има отношение на взаимозависимост, би могъл да позволи на местното дружество да прехвърли под формата на предимства печалбите си към свое чуждестранно дъщерно дружество и би създал опасност от засягане на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
- 46 Като предвижда, че данъчното облагане на местно дружество на съответната държава членка зависи от предполагаемия размер на предимството — безвъзмездно предоставено от това дружество на дружество, което е установено в друга държава членка и с което е в отношение на взаимозависимост — за да може да бъде отчетена сумата, която дружеството майка щеше да трябва да декларира като печалба, ако сделката беше сключена при пазарни условия, разглежданата в главното производство правна уредба позволява на първата от тези държави членки да упражни данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности.
- 47 Поради това следва да се приеме, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която има за цел да не се допуска печалбите, реализирани в съответната държава членка, да бъдат прехвърлени извън нейната данъчна юрисдикция чрез сделки, които не отговарят на пазарните условия, без да бъдат обложени, може да гарантира запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.
- 48 Накрая, следва да се разгледа дали такава национална правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел.
- 49 В това отношение Съдът приема, че национално законодателство, което при определяне на това дали дадена сделка представлява напълно изкуствена конструкция, създадена за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за постигане на целите, свързани с необходимостта от запазване на балансираното равновесие на данъчните правомощия между държавите членки и с необходимостта от предотвратяване на избягването на данъци, ако, на първо място, във всички случаи, в които съществува подозрение, че дадена сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при пазарни условия, на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка. На второ място, коригиращата данъчна мярка трябва евентуално да се ограничи до частта, която надхвърля онова, което би било договорено между тези дружества при пазарни условия (решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 71 и 72).
- 50 Що се отнася, най-напред, до изчисляването на сумата, с която да се коригират доходите на съответното данъчнозадължено лице, следва да се посочи, че Hornbach-Baumarkt AG и данъчната служба не обсъждат този въпрос пред Съда. При все това следва да се отбележи твърдението на германското правителство, което твърдение никой не оспорва, че корекциите, които германските данъчни органи извършват в случаи като разглеждания в главното производство, се ограничават до частта, която надхвърля онова, което би било договорено, ако съответните дружества не бяха в отношение на взаимозависимост.
- 51 Що се отнася, по-нататък, до възможността на данъчнозадълженото лице да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, за да обоснове сключването на сделки при необичайни между трети лица условия, въпросът на запитващата юрисдикция по-специално е дали тези търговски съображения могат да включват икономически

- съображения, произтичащи от самото съществуване на отношение на взаимозависимост между местното за съответната държава членка дружество майка и местните за друга държава членка негови дъщерни дружества.
- 52 Според германското правителство понятието за търговски съображения по смисъла на точка 71 от решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), трябва да се тълкува с оглед на принципа на свободна конкуренция, който по самото си естество изключва приемането на произтичащи от положение на съдружник икономически съображения. За да се прецени пропорционалността на правна уредба като разглежданата в главното производство, следва обаче да се направи разграничение между възможността за позоваване на съображенията, поради които безвъзмездно са предоставени предимства между дружества от една и съща група, от една страна, и анализа на основателността им, от друга страна. Hornbach-Baumarkt AG е имало възможност да изложи мотивите за своето решение, но не е успяло да докаже, че те представляват икономически съображения.
- 53 В случая по настоящото производство обаче, видно от акта за преюдициално запитване, чуждестранните дружества от групата са имали отрицателен собствен капитал и банковата институция кредитор е поставила като условие за отпускането на необходимите им за продължаване и развитие на дейността кредити Hornbach-Baumarkt AG да издаде писмо за подкрепа.
- 54 Когато развитието на дейността на дъщерно дружество зависи от допълнителен капитал, тъй като същото не разполага с достатъчно собствени средства, мобилизирането на средства от дружеството майка при необичайни за трети лица условия може да бъде обосновано с търговски съображения.
- 55 Освен това следва да се отбележи, че в настоящото дело не се твърди какъвто и да било риск от избягване на данъци. Германското правителство не твърди наличие нито на изцяло привидна договореност по смисъла на практиката на Съда, нито на желание от страна на жалбоподателя в главното производство за намаляване на неговата облагаема печалба в Германия.
- 56 При тези обстоятелства е възможно да съществуват търговски съображения, които са свързани с положението на Hornbach-Baumarkt AG като съдружник в чуждестранните дружества от групата и които могат да обосноват сключването на разглежданата в главното производство сделка при условия, различни от обичайните условия между трети лица. Всъщност, при положение че продължаването или разширяването на дейността на посочените чуждестранни дружества зависи — след като им липсват достатъчно собствени средства — от увеличаването на капитала им, то безвъзмездното предоставяне на писма за подкрепа и гаранция, при положение че независими едно от друго дружества биха договорили възнаграждение за подобни гаранции, може да се обясни както с икономическата заинтересованост на Hornbach Baumarkt AG от търговския успех на чуждестранните дружества от групата, от който то се ползва чрез разпределяне на печалбата, така и с известната отговорност на жалбоподателя в главното производство за финансирането на дружествата поради качеството му на съдружник в тях.
- 57 В случая запитващата юрисдикция следва да провери дали Hornbach-Baumarkt AG е могло, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които разглежданите в главното производство сделки са сключени, без да се изключва възможността за вземане предвид в това отношение на икономически съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество.
- 58 В този смисъл следва да се приеме, че правна уредба като разглежданата в главното производство не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел, тъй като органите, на които е възложено прилагането ѝ, предоставят на местното данъчнозадължено

лице възможност да докаже, че условията са договорени по търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество, като запитващата юрисдикция трябва да прецени дали това е така.

- 59 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 43 ЕО, във връзка с член 48 ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че по принцип допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която доходите — на местно за една държава членка дружество, предоставило на установено в друга държава членка дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, предимства при условия, различни от тези, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства — трябва да бъдат изчислени, все едно че са били получени при условия, договорени между такива независими трети лица, и подлежат на коригиране, докато облагаемите доходи няма да подлежат на такова коригиране, ако същите предимства са предоставени от едно местно дружество на друго местно дружество, с което е в отношение на взаимозависимост. Националната юрисдикция следва все пак да провери дали разглежданата правна уредба предоставя възможност на местното данъчнозадължено лице да докаже, че условията са договорени поради търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество.

По съдебните разноски

- 60 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:

Член 43 ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС), във връзка с член 48 ЕО (понастоящем член 54 ДФЕС), трябва да се тълкува в смисъл, че по принцип допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която доходите — на местно за една държава членка дружество, предоставило на установено в друга държава членка дружество, с което е в отношение на взаимозависимост, предимства при условия, различни от тези, които независими едно от друго трети лица биха договорили при същите или сходни обстоятелства — трябва да бъдат изчислени, все едно че са били получени при условия, договорени между такива независими трети лица, и подлежат на коригиране, докато облагаемите доходи няма да подлежат на такова коригиране, ако същите предимства са предоставени от едно местно дружество на друго местно дружество, с което е в отношение на взаимозависимост. Националната юрисдикция следва все пак да провери дали разглежданата правна уредба предоставя възможност на местното данъчнозадължено лице да докаже, че условията са договорени поради търговски съображения, произтичащи от положението му на съдружник в чуждестранното дружество.

Подписи