



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

6 октомври 2015 година *

„Преюдициално запитване — Членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС и 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС — Свобода на установяване — Държавна помощ — Данъчно облагане на групи дружества — Придобиване на дялови участия в дъщерно дружество — Амортизация на търговската репутация — Ограничаване до случаите на дялови участия в местни дружества“

По дело C-66/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Verwaltungsgerichtshof (Австрия) с акт от 30 януари 2014 г., постъпил в Съда на 10 февруари 2014 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Linz

срещу

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

в присъствието на:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan и A. Prechal (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за IFN-Holding AG и IFN Beteiligungs GmbH, от A. Damböck и B. Stürzlinger, Steuerberater,
- за австрийското правителство, от J. Bauer, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от W. Roels и R. Sauer, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 април 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС и 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Linz (Данъчна служба, Линц, наричана по-нататък „данъчната служба“) и Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (Федерален финансов съд, подразделение Линц, с предишно наименование Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, Независима данъчна колегия, подразделение Линц), по повод решение на данъчната служба, с което при групово данъчно облагане на дружество, придобило дялови участия в чуждестранно дружество, се отказва да извърши амортизацията на търговската репутация.

Австрийската правна уредба

- 3 В австрийското право Законът за корпоративното облагане (Körperschaftsteuergesetz) от 7 юли 1988 г. (BGBl. 401/1988), изменен със Закона за данъчната реформа от 2005 г. (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, наричан по-нататък „Законът за корпоративното облагане от 1988 г.“) предвижда в член 9 режим на данъчно облагане на групи дружества. В рамките на този режим дадено дружество може да сформира група дружества, заедно с неговите дъщерни дружества и други контролирани дружества, доколкото притежава най-малко 50 % от капитала им. В този случай данъчните резултати (печалби и загуби) на дружествата, включени в групата, се разглеждат като такива на едно-единствено дружество майка и се облагат на равнището на дружеството майка.
- 4 Член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г. предвижда:

„[...] В случай че член на групата или съответно дружеството майка, или дружество, което може да бъде член на групата, придобие дялово участие [...] в неограничено данъчнозадължено оперативное дружество [...], с изключение на случаите на пряко или непряко придобиване на участие от включено в групата дружество или на пряко или непряко придобиване от упражняващ господстващо влияние съдружник, от момента на присъединяването на това дружество към групата пряко притежаващият участието член на групата или съответно дружеството майка приспада разходи за амортизация на търговската репутация по следния начин:

— Като търговска репутация се отчита пропорционалната на размера на придобитото дялово участие част от разликата между собствения капитал на дружеството, в което е придобито дяловото участие, увеличен със скритите резерви от неамортизируеми дълготрайни активи, и признатите за данъчни цели разходи за придобиването на това дялово участие; търговската репутация не може да надхвърля 50 % от разходите за придобиване на дяловото участие. Амортизацията на търговската репутация се разпределя равномерно върху период от 15 години.

[...]

- В случай че придобиването на дялови участия води до отрицателна търговска репутация, последната трябва да се включи в отчета [...]
 - Данъчната амортизационна квота от една петнадесета намалява или увеличава признатата за данъчни цели балансова стойност“.
- 5 Член 10 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., който се отнася до международните дялови участия, предвижда в параграфи 2 и 3:

„(2) Дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международни дялови участия, са освободени от корпоративен данък. Международно дялово участие е налице, когато за данъчнозадължените лица по член 7, параграф 3 или за други неограничено данъчнозадължени чуждестранни дружества, които са сравними с местно данъчнозадължено лице по член 7, параграф 3, е доказано, че под формата на дялове в капитала притежават през непрекъснат период най-малко от една година дялово участие в размер на най-малко една десета от капитала в:

- a) чуждестранни дружества, които са сравними с местно капиталово дружество,
- b) други чуждестранни дружества, които отговарят на условията [...] по член 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година [относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки] (ОВ L 255, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), в приложимата редакция. Посоченият срок от една година не се прилага за дялове, придобити поради увеличаване на капитала, ако това не е довело до увеличаване на размера на притежаваното дялово участие.

(3) При определяне на данъчния резултат не се вземат под внимание печалбите, загубите и другите разлики от международни дялови участия по смисъла на параграф 2. Това не важи за действителни и окончателни загуби, които са предизвикани от прекратяване (ликвидация или несъстоятелност) на чуждестранното дружество. Загубите се намаляват с освободените от данък дялове от печалбата от всякакъв вид, които са възникнали през последните пет финансови години, предхождащи финансовата година на откриване на ликвидацията или настъпването на несъстоятелността. В следните случаи правилото за данъчен неутралитет на дяловите участия не се прилага:

- 1. Когато при подаването на декларацията за корпоративния данък за годината, през която е придобито международното дялово участие или такова е възникнало чрез допълнително придобиване на дялове, данъчнозадълженото лице декларира, че по отношение на това дялово участие иска печалбите, загубите и другите разлики да се вземат предвид при определянето на данъчния резултат (опция за данъчно отчитане на дяловото участие).

[...]“.

Фактите по главното производство и преюдициалните въпроси

- 6 От преюдициалното запитване е видно, че IFN Beteiligungs GmbH (наричано по-нататък „IFN“) притежава 99,71 % от дяловете в основния капитал на IFN-Holding AG (наричано по-нататък „IFN-Holding“), което от своя страна има мажоритарни участия в редица дружества, включени в по-голямата си част в група от ограничено или неограничено данъчнозадължени дружества. През 2006 г. и 2007 г. IFN Holding притежава 100 % от капитала на CEE Holding GmbH (наричано по-нататък „CEE“), което през 2005 г. придобива 100 % от дяловете в HSF s.r.o. Slovakia (наричано по-нататък „HSF“) — дружество, установено в Словакия. CEE, от 2005 г., и HSF, от

2006 г., са членове на данъчна група по смисъла на член 9 от Закон за корпоративното облагане от 1988 г. В резултат на вливане между IFN Holding и CEE, с действие към 31 декември 2007 г., първото дружество встъпва във всички права и задължения на второто дружество, включително и дяловото участие в HSE.

- 7 В данъчните декларации за корпоративно облагане в периода от 2006 г. до 2010 г., първоначално CEE, а след това IFN-Holding, всеки път начисляват във връзка с посоченото участие амортизация на търговска репутация съгласно член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., съответстваща на една петнадесета от половината от цената на придобиване (или 5,5 милиона евро). В приложение към декларацията за корпоративно облагане те посочват, че предвиденото в тази разпоредба ограничение на амортизацията на търговската репутация до дялови участия в местни дружества нарушава свободата на установяване и поради това противоречи на правото на Съюза.
- 8 В ревизионните си актове данъчната служба, като първоинстанционен данъчен орган, не признава амортизацията на търговска репутация с мотива, че съгласно член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г. те се допускат само за дялови участия в неограничено данъчнозадължени дружества.
- 9 След подадена от IFN-Holding и IFN жалба срещу тези актове с решение от 16 април 2013 г. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, отменя актовете на данъчната служба. Тя счита, че ограничаването на амортизацията на търговска репутация само за дялови участия в неограничено данъчнозадължени дружества, предвидено в член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., нарушава свободата на установяване и не може да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес. Според нея, за да се постигне съответствие с правото на Съюза, амортизацията на търговска репутация следва да се прилага и за дялови участия в дружества, местни лица за друга държава членка.
- 10 Сезирана с жалба срещу това решение от данъчната служба, запитващата юрисдикция иска на първо място да установи дали амортизацията на търговска репутация, предвидена в член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., е съвместима с член 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС. Според нея посочената амортизация предоставя предимство на бенефициера, но иска да установи дали това предимство следва да се счита за поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на определени стоки.
- 11 На второ място запитващата юрисдикция иска да установи дали амортизацията на търговска репутация, предвидена в член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., е съвместима с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС. Тя иска да установи дали тази мярка, която според нея представлява ограничение на свободата на установяване, може все пак да бъде обоснована с мотива, че се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или с императивно съображение от общ интерес.
- 12 Що се отнася до довода на данъчната служба, че положението на местните и чуждестранните дружества, членове на група, не са сравними, тъй като за първите резултатът (печалби и загуби) се отчита изцяло при дружеството майка, докато за вторите се пренасят само загубите, и то само пропорционално на дяловото участие, запитващата юрисдикция иска да се установи дали признаването или отказът да се признае амортизация на търговска репутация е свързан с тази разлика в положението между тези две категории дружества, членове на група. Въвсъщност в групата дружества амортизацията на търговска репутация е допустима независимо от това дали дъщерното дружество реализира печалби или загуби, а също и независимо от това дали стойността на дяловото участие се е променила или не.

- 13 Запитващата юрисдикция отбелязва също, че амортизацията на търговската репутация води до намаляване на признатата за данъчни цели балансова стойност на дяловото участие и поради това при евентуална по-късна продажба на това дялово участие облагаемата печалба от продажбата е по-голяма. По правило обаче стратегически дялови участия се държат трайно и дори при последваща продажба на дяловото участие, поради амортизацията на търговската репутация за дружеството майка във всеки случай възниква предимство по отношение на ликвидните средства, така че при придобиване на дялово участие в местно дъщерно дружество неговото положение е по-благоприятно отколкото при придобиване на дялово участие в дъщерно дружество, установено в друга държава членка.
- 14 Във връзка с довода на данъчната служба, че не е налице ограничение на свободата на установяване по отношение на международните дялови участия, за които опцията за данъчно отчитане на дяловото участие, предвидена в член 10, параграф 3 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., не е упражнена, запитващата юрисдикция посочва, че с тази опция, която може да бъде упражнена само веднъж, данъчнозадълженото лице може да избере между данъчния неутралитет на печалбите и загубите от продажбата на дяловото участие, от една страна, и от друга страна, те да бъдат данъчно отчетени. Тя обаче отбелязва, че дори в случай на упражняване на опцията за данъчно отчитане на дяловото участие правото на амортизация на търговската репутация не се признава при дялово участие в чуждестранно дружество.
- 15 При тези обстоятелства *Verwaltungsgerichtshof* (Върховният административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допуска ли член 107 ДФЕС [...] във връзка с член 108, параграф 3 ДФЕС [...] национална мярка, според която при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се извършва амортизация на търговската репутация, която намалява данъчната основа и по този начин данъчната тежест, докато в други случаи на подходящо и корпоративно облагане при придобиване на дялово участие такава амортизация на търговската репутация е недопустима?
- 2) Допуска ли член 49 ДФЕС [...] във връзка с член 54 ДФЕС [...] законодателство на държава членка, според което при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се извършва амортизация на търговската репутация, докато при придобиване на дялово участие в установено извън страната дружество (по-специално със седалище в друга държава — членка на Европейския съюз) такава амортизация на търговската репутация не може да бъде направена?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на първия въпрос

- 16 *IFN-Holding* и Европейската комисия считат, че първият въпрос е недопустим, тъй като не са ясни причините, поради които отговорът на този въпрос е необходим на запитващата юрисдикция, за да разреши разглеждания от нея спор.
- 17 Позовавайки се на решение *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 39), *IFN-Holding* по-специално твърди, че по делата за държавни помощи националните юрисдикции следят само за спазване на правата на правните субекти до окончателното решение на Комисията в съответствие с член 108, параграф 3 ДФЕС. В случая обаче не е налице такава хипотеза, тъй като никоя от страните в главното производство не е предявила искания на основание член 107 и сл. ДФЕС.

- 18 Комисията счита, че IFN-Holding и IFN при всички случаи не могат да изтъкнат пред националната юрисдикция незаконосъобразност на правилото, предвидено в член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г., по отношение на правото в областта на държавните помощи.
- 19 Следва да се припомни, че отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване следва да се обяви за недопустимо само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално решение *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 20 Първият въпрос се отнася до съвместимостта с член 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС на данъчна мярка, като разглежданата в главното производство, при определени условия дадено дружество да извърши амортизация на търговска репутация при придобиване на дялово участие в местно дружество.
- 21 Трябва обаче да се отбележи, че лице, което е задължено за плащане на определен данък, не може да се позовава на обстоятелството, че данъчна мярка, от която се ползват други предприятия, представлява държавна помощ, за да избегне плащането на този данък (вж. в този смисъл решение *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43).
- 22 Освен това преюдициалното запитване не съдържа никаква индиция, от която може да се изведе заключение, че въпреки невъзможността за IFN и IFN-Holding да извлекат полза от евентуално нарушение на член 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС, отговорът на първия въпрос при все това ще бъде необходим на запитващата юрисдикция, за да разреши разглеждания от нея спор.
- 23 При тези обстоятелства следва да се приеме, че е очевидно, че първият въпрос няма никаква връзка с предмета на спора в главното производство.
- 24 Поради това първият въпрос е недопустим.

По втория въпрос

- 25 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС допуска законодателство на държава членка, като разглежданото в главното производство, което в рамките на данъчното облагане на група дружества позволява на дружество майка при придобиване на дялово участие в местно дружество, което става член на такава група, да извърши амортизация на търговска репутация максимум до 50 % от цената на придобиване на дяловото участие, а забранява такава амортизация при придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество.
- 26 Макар разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване, да имат за цел да осигурят национален режим в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата по произход да препятства установяването на учредено по нейното законодателство дружество в друга държава членка, и по-специално чрез дъщерно дружество. По-конкретно свободата на установяване се възпрепятства, ако съгласно законодателството на държава членка местно дружество, което притежава дъщерно дружество в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4), е подложено на различно, по-неблагоприятно

данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава дъщерно дружество в първата държава членка (вж. в този смисъл решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 18 и 19).

- 27 Трябва да се отбележи, че законодателство като разглежданото в главното производство може да създаде данъчно предимство за дружество майка, което е придобило дялово участие в местно дружество, когато търговската репутация на последното е положителна. Всъщност, както отбелязва запитващата юрисдикция, наличието на възможност да се извърши амортизация на търговска репутация по смисъла на член 9, параграф 7 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г. намалява данъчната основа за дружеството майка и по този начин данъчната тежест.
- 28 Тъй като при същите тези условия това данъчно предимство не се предоставя на дружество майка, което придобива дялово участие в чуждестранно дружество, законодателството въвежда различно данъчно третиране на дружествата майки в ущърб на тези, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества.
- 29 Тази разлика в третирането може да възпрепятства упражняването на правото на свободно установяване по смисъла на член 49 ДФЕС от дружеството майка, което придобива дялово участие в чуждестранно дружество, разколебавайки го да придобива или да учредява дъщерни дружества в други държави членки (вж. в този смисъл решение Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 30 Такава разлика в третирането може да бъде допусната само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. по-специално решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23).
- 31 Що се отнася до въпроса дали разглежданите положения са обективно съпоставими, следва да се припомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява предвид преследваната от разглежданите национални разпоредби цел (решение Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 32 Както посочва *Verwaltungsgerichtshof* в преюдициалното запитване, приемайки Закона за данъчната реформа от 2005 г., австрийският законодател е искал да създаде данъчен стимул при образуването на групи дружества, като осигури равно данъчно третиране на покупката на стопанска дейност („asset-deal“) и покупката на дялово участие в дружеството, което упражнява стопанската дейност („share-deal“).
- 33 Доколкото обаче съгласно законодателство като разглежданото в главното производство група дружества може да се създаде както от местни, така и от чуждестранни дружества, положението на дружество майка, което иска да образува такава група с местно дъщерно дружество, и положението на местно дружество майка, което иска да образува група 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 (вж. в този смисъл решение *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 24).
- 34 Тази констатация не се поставя под съмнение от наличието, на което се позовава Република Австрия, на различие в пренасянето на печалбите и загубите на местното дъщерното дружество, от една страна, и на чуждестранно дъщерно дружество, от друга страна, към данъчния резултат на дружеството майка в рамките на груповото данъчно облагане.

- 35 Всъщност, както посочва запитващата юрисдикция, законодателство като разглежданото в главното производство по принцип позволява на дружеството майка да извърши амортизация на търговската репутация, независимо от това дали дружеството, в което е придобито дяловото участие, реализира печалби или понася загуби.
- 36 При тези условия, както отбелязва генералният адвокат в точка 40 от заключението си, пренасянето или непренасянето на печалбите и загубите на дружеството, в което е придобито дяловото участие, към данъчния резултат на дружеството майка не може да се приеме за подходящ критерий при сравняването на положенията на двете съответни категории дружества майки от гледна точка на целта на законодателство като разглежданото в главното производство.
- 37 Констатацията, направена в точка 33 от настоящото съдебно решение, не се поставя под съмнение и от довода на Република Австрия, че целта на законодателство като разглежданото в главното производство е да предостави на „share deal“ същото третиране като предоставеното на „asset deal“. Според тази държава членка даването на възможност на дружеството майка да извърши амортизация на търговска репутация при придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество, което става член на група дружества, в хипотезата на трансгранично положение, би поставило „share deal“ в по-благоприятно положение от „asset deal“.
- 38 Всъщност, дори да се предположи, че случаят е такъв, това не променя обстоятелството, че законодателство като разглежданото в главното производство създава разлика в третирането между дружество майка, придобило дялово участие в местно дружество, от една страна, и дружество майка, придобило дялово участие в чуждестранно дружество, от друга страна, тъй като тези две категории дружества се намират в сравнимо положение с оглед на това, което, видно от точка 32 от настоящото решение, представлява целта на самото законодателство, а именно да се създаде данъчен стимул при образуването на групи дружества.
- 39 При това положение различното третиране като разглежданото в главното производство може да произтича единствено от императивни съображения от общ интерес. Различното третиране в такъв случай обаче трябва освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 40 Република Австрия счита, че разликата в третирането, въведена със законодателство като разглежданото в главното производство, е обоснована от принципа за балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като тя няма правомощия да облага печалбите на чуждестранни дружества, които не са членове на групата.
- 41 В това отношение следва да се припомни, че при липса на приети от Европейския съюз мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане, както и че запазването на това разпределяне е законосъобразна цел, призната от Съда (вж. решение *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 42 Както обаче вече беше посочено в точка 35 от настоящото решение, законодателство като разглежданото в главното производство позволява на дружеството майка да извърши амортизация на търговската репутация, независимо от това дали дружеството, в което е придобито дяловото участие, реализира печалби или понася загуби. Що се отнася до предоставянето на посоченото данъчно предимство, това законодателство следователно не се отнася нито до данъчните правомощия по отношение на печалбите и загубите на дружеството, в което е придобито дяловото участие, нито до разпределянето на правомощията за облагане с данъци между държавите членки.

- 43 Република Австрия посочва също така, че разликата в третирането, която произтича от законодателство като разглежданото в главното производство, е обоснована от необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчния режим.
- 44 Действително Съдът вече е приел, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчния режим може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните с Договора свободи на движение. За да може да се приеме такъв аргумент обаче, Съдът изисква да е налице пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта, следвана с разглежданата правна уредба (решение *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 45 Република Австрия твърди, на първо място, че съгласно законодателство като разглежданото в главното производство съществува такава пряка връзка между данъчното предимство, което се състои в амортизация на търговската репутация, от една страна, и пренасянето на данъчния резултат на местното дружество към дружеството майка, от друга страна.
- 46 Този довод обаче не може да се приеме. Всъщност по съображения като вече изложените в точки 35 и 42 от настоящото решение не би могло да се приеме, че съществува пряка връзка между посоченото данъчно предимство и данъчната тежест, състояща се в пренасяне на печалбата, реализирана от дружеството, в което е придобито дялово участие, към данъчния резултат на дружеството майка, дори и да се приеме, че това дружество при всички обстоятелства реализира печалби, а не загуби.
- 47 На второ място, Република Австрия твърди, че съществува пряка връзка по смисъла на посочената в точка 44 от настоящото решение съдебна практика между съответното данъчно предимство, от една страна, и облагането на печалбата при дружеството майка при прехвърляне на дяловото участие, притежавано в местно дружество, от друга страна. При данъчен неутралитет на дяловото участие, притежавано от дружеството майка в чуждестранно дружество, няма да се извърши това облагане, така че да бъде обосновано непредоставянето на данъчно предимство, пряко свързано със същото това облагане.
- 48 Трябва обаче да се отбележи, от една страна, че данъчното предимство, състоящо се в амортизация на търговската репутация, предизвиква незабавни последици за дружеството майка, докато облагането на печалбата при прехвърляне на дяловото участие в местно дружество има отдалечен и несигурен характер, като в тази връзка запитващата юрисдикция отбелязва също така, че по правило стратегически дялови участия се държат трайно. При тези условия фактът, че е възможно да се обложи печалбата при прехвърляне на дяловото участие, не може да представлява съображение за съгласуваност на данъчния режим, което да обоснове отказа на посоченото данъчно предимство, когато дружество майка придобие дялово участие в чуждестранно дружество, което става член на данъчната група (вж. в този смисъл решения *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, т. 67 и *DI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, т. 49).
- 49 От друга страна, както посочва генералният адвокат в точка 61 от заключението си, националното законодателство не позволява на дружеството майка да извърши амортизацията на търговската репутация дори когато то упражни опцията по член 10, параграф 3, точка 1 от Закона за корпоративното облагане от 1988 г. за данъчно отчитане на дяловото му участие в чуждестранното дружество и съответно прехвърлянето на това дялово участие стане облагаемо.
- 50 От това следва, че законодателство като разглежданото в главното производство не установява само по себе си пряка връзка между, от една страна, данъчно предимство, състоящо се в амортизация на търговската репутация, и от друга страна, задължение, състоящо се в облагане на печалбата при дружеството майка при прехвърляне на дялово участие в нейно дъщерно

дружество, така че не може да се приеме, че различното третиране като разглежданото в главното производство е обосновано от необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчния режим на съответната държава членка (вж. в този смисъл решение Комисия/Испания, C-269/09, EU:C:2012:439, т. 87).

- 51 На трето място, Република Австрия счита, че с цел да се запази съгласуваността на австрийския данъчен режим, който забранява да се приспадат разходи, свързани с необлагаеми приходи, е обосновано да се откаже ползването на посочената по-горе амортизация при данъчен неутралитет на дяловите участия в чуждестранни дружества. Всъщност в противен случай тези дялови участия биха се ползвали от двойно предимство, което би било несъвместимо с посочения режим.
- 52 Този довод, който се основава на липса на данъчни правомощия по отношение на печалбите на чуждестранни дружества, обаче не се отнася до наличието на пряка връзка между предимство и задължение, а всъщност съвпада с довода, който се основава на принципа за балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, посочен в точка 40 от настоящото решение. Поради това той следва да се отхвърли по същите съображения като посочените в точка 42 от настоящото решение.
- 53 Следователно, тъй като от представените на Съда материали не е видно, че различното третиране като разглежданото в главното производство е обосновано от императивно съображение от общ интерес, трябва да се приеме, че то е несъвместимо със свободата на установяване.
- 54 Поради това на втория въпрос трябва да се отговори, че член 49 ДФЕС не допуска законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което в рамките на данъчното облагане на група дружества позволява на дружество майка при придобиване на дялово участие в местно дружество, което става член на такава група, да извърши амортизация на търговска репутация максимум до 50 % от цената на придобиване на дяловото участие, а забранява такава амортизация при придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество.

По съдебните разноски

- 55 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 (четвърти състав) реши:

Член 49 ДФЕС не допуска законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което в рамките на данъчното облагане на група дружества позволява на дружество майка при придобиване на дялово участие в местно дружество, което става член на такава група, да извърши амортизация на търговска репутация максимум до 50 % от цената на придобиване на дяловото участие, а забранява такава амортизация при придобиване на дялово участие в чуждестранно дружество.

Подписи