

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

15 май 2008 година*

По дело C-414/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 28 юни 2006 г., постъпил в Съда на 11 октомври 2006 г. в рамките на производство по дело

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

срещу

Finanzamt Heilbronn,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis, г-жа R. Silva de Laruerta (докладчик), г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 29 ноември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Lidl Belgium GmbH & Co. KG, от адв. W. Schön и адв. M. Schaden, Rechtsanwälte,

- за Finanzamt Heilbronn, от г-н C.-F. Veess, в качеството на представител,

- за германското правителство, от г-н M. Lumma, г-н C. Blaschke и г-н H. Kube, в качеството на представители,

- за гръцкото правителство, от г-жа M. Papida и г-жа I. Pouli, както и от г-н K. Georgiadis, в качеството на представители,

- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J.-C. Gracia, в качеството на представители,

- за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster, както и от г-н P. van Ginneken и г-н M. de Grave, в качеството на представители,

- за финландското правителство, от г-н J. Heliskoski и г-жа J. Himmanen, в качеството на представители,

- за шведското правителство, от г-жа K. Wistrand и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители,

- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа Z. Bryanston-Cross, в качеството на представител, подпомагана от г-жа S. Lee, barrister,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 февруари 2008 г.,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО и 56 ЕО.

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Lidl Belgium GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „Lidl Belgium“) и Finanzamt Heilbronn (наричано по-нататък „Finanzamt“) по повод данъчното третиране от компетентните германски власти на загубите, понесени от постоянен обект на споменатото дружество, намиращ се в Люксембург.

Правна уредба

- 3 Съгласно член 2, параграф 1, точка 2 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за взаимна административна помощ в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото, както и в областта на търговския данък и на данъка върху недвижимите имоти, сключена между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия на 23 август 1958 г. (BGBl. II 1959, стр. 1270), изменена с Допълнителен протокол от 15 юни 1973 г. (наричана по-нататък „Спогодбата“), изразът „постоянен обект“ обозначава „установено място за извършване на търговска дейност, където предприятието осъществява цялата или част от своята дейност“.

4 Член 2, параграф 1, точка 2, буква а) от Спогодбата изброява определен брой места за извършване на търговска дейност, които по смисъла на Спогодбата се считат за постоянни обекти.

5 Член 5 от Спогодбата предвижда:

„(1) Ако лице с местожителство в една от договарящите държави реализира доходи като ръководител на предприятие или като лице, което заедно с друго стопанисва промишлено или търговско предприятие, чиито дейности се простират на територията на другата договаряща държава, правото да обложи с данък тези доходи попада в компетентността на другата държава единствено доколкото те са реализирани от постоянен обект, намиращ се на нейна територия.

(2) В това отношение доходите, които могат да се считат за доходи на постоянен обект, са тези, които той би реализирал, ако беше отделно предприятие, извършващо същите или аналогични сделки в същите или аналогични условия и извършващо сделки по подобие на независимо предприятие.

[...]“.

6 Член 6, параграф 1 от Спогодбата има следния текст:

„Ако предприятие от една от договарящите държави, поради това че участва в управлението или финансовото устройство на предприятие от другата

договаряща държава, сключи с него споразумение при икономически или финансови условия, различни от тези, за които би се споразумяло с независимо предприятие, или му наложи такива условия, доходите, които едното от двете предприятия обичайно би реализирало, но поради тези условия не е могло да реализира, могат да бъдат включени в доходите на това предприятие и в резултат на това да бъдат обложени с данък“

7 Член 20 от споменатата Спогодба гласи:

„(1) Когато съгласно предходните членове държавата по пребиваване има право да обложи с данък доходи или активи, другата държава не може да облага тези доходи или активи. [...]

(2) От данъчната основа в държавата по пребиваване се изключват доходите и активите, за които предходните членове предоставят на другата държава право на облагане, освен ако не се прилага параграф 3. Въпреки това данъкът върху доходите или активите, чието налагане е от компетентността на държавата по пребиваване, се събира по ставка, съответстваща на общия размер на доходите или на съвкупността от активите на данъчнозадълженото лице.

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

8 Lidl Belgium е част от групата Lidl и Schwarz и упражнява своята търговска дейност в областта на дистрибуцията на стоки. След като първоначално развива

своята дейност на белгийския пазар, Lidl Belgium получава за задача от 1999 г. да се установи и в Люксембург. За тази цел Lidl Belgium учредява там постоянен обект.

- 9 Lidl Belgium е командитно дружество със седалище в Германия, включващо сред своите съдружници Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, в качеството на неограничено отговорен съдружник, и Lidl Stiftung & Co. KG, в качеството на ограничено отговорен съдружник.
- 10 В хода на разглежданата в главното производство данъчна 1999 г., постоянният обект на Lidl Belgium, намиращ се в Люксембург, претърпява загуба.
- 11 В хода на производството за установяване на данъчните задължения Lidl Belgium прави опит да приспадне тази загуба от размера на своята данъчна основа. Finanzamt отхвърля приспадането на загубата, като се обосновава по-специално с това, че по силата на разпоредбите на Спогодбата се освобождават доходите, отнасящи се до този постоянен обект.
- 12 На 30 юни 2004 г. Finanzgericht Baden-Württemberg, сезиран от Lidl Belgium, отхвърля жалбата на последното срещу решението на Finanzamt.
- 13 Сезиран от Lidl Belgium с въззивна жалба, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е с членове 43 ЕО и 56 ЕО германско дружество, което има доходи от промишленост и търговия, при определянето на своя финансов

резултат да няма възможност да приспадне загуби, отнасящи се до постоянен обект, намиращ се в друга държава-членка (в случая Великото херцогство Люксембург), тъй като на основание Спогодбата [...] доходите във връзка с подобен обект не подлежат на облагане от страна на германските органи?“

По преюдициалния въпрос

- 14 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 43 ЕО и 56 ЕО допускат национален данъчен режим, който изключва възможността за местно дружество при определяне на неговия финансов резултат и при изчисляване на облагаемия му доход да изтъкне загуби, понесени в друга държава-членка от негов постоянен обект, при положение че споменатият данъчен режим предоставя подобна възможност за загуби, понесени от местен постоянен обект.

По приложното поле на членове 43 ЕО и 56 ЕО

- 15 Тъй като в поставения въпрос препращащата юрисдикция посочва гореспомнатите две разпоредби, следва да се припомни, че учредяването и пълното притежаване от физическо или юридическо лице, установено в една държава-членка, на постоянен обект, който не е отделно юридическо лице и се намира в друга държава-членка, попада в материалния обхват на член 43 ЕО.
- 16 Дори да се предположи, че данъчният режим, разглеждан в главното производство, има ограничително действие спрямо свободното движение на капитали, подобно действие е неизбежна последица от евентуална пречка за свободата

на установяване и не обосновава разглеждането на посочения данъчен режим в светлината на член 56 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 33; Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz, C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 48 и 49, както и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 34).

- 17 Следователно разглежданият в главното производство данъчен режим трябва да се прецени в светлината на член 43 ЕО.

По наличието на ограничение на свободата на установяване

- 18 В самото начало следва да се припомни, че 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 Общността свободата на установяване обхваща правото им да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35, Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID, C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 20 и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding, C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 29).
- 19 Макар според редакцията си разпоредбите на Договора за ЕО относно 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 свой гражданин или на учредено по нейното законодателство дружество в друга държава-членка (вж. по-специално Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI, C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21, както и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 33).

- 20 Тези съображения са приложими и когато дружество, установено в една държава-членка, извършва дейност в друга държава-членка чрез постоянен обект.
- 21 Всъщност, както разкриват разпоредбите на Спогодбата, с оглед на данъчното право, чийто източник е Спогодбата, постоянният обект е самостоятелна единица. Така в съответствие с член 2 от Спогодбата субектите, към които тя се прилага, освен физическите и юридически лица, включват всички видове постоянни обекти, които са посочени в параграф 1, точка 2, буква а) от този член, за разлика от други категории субекти, изброени в параграф 1, точка 2, буква б) от посочения член, които са изключени от това определение за постоянен обект, дадено от Спогодбата.
- 22 Това определяне на постоянния обект като самостоятелна данъчна единица съответства на международната правна практика, отразена в модела за данъчна спогодба, изготвен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), и по-специално в членове 5 и 7 от него. Съдът вече е имал случай да установи, че за целите на разпределението на данъчната компетентност е разумно държавите-членки да се ръководят от международната практика, и по-специално от моделите за спогодби, изготвени от ОИСР (вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, С-336/96, Recueil, стр. I-2793, точка 31 и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело van Hilten-van der Heijden, С-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 48).
- 23 Що се отнася до разглеждания в главното производство данъчен режим, важно е да се отбележи, че разпоредба, която позволява загубите на постоянен обект да бъдат отчетени при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на главното дружество, представлява данъчно предимство.
- 24 По силата на разпоредбите на споменатия данъчен режим обаче подобно данъчно предимство не се предоставя, ако загубите произхождат от постоянен обект, намиращ в държава-членка, различна от тази, в която е установено главното дружество.

- 25 При тези обстоятелства данъчното положение на дружество със седалище в Германия, което притежава постоянен обект в друга държава-членка, е по-неблагоприятно от положението, в което дружеството би се намирало, ако обектът беше установен в Германия. Поради различното данъчно третиране германско дружество може да бъде разколебано да упражнява своята дейност чрез постоянен обект, намиращ се в друга държава-членка.
- 26 Трябва да се заключи, че разглежданият в главното производство данъчен режим съдържа ограничение на свободата на установяване.

По наличието на обосновка

- 27 От практиката на Съда следва, че ограничение на свободата на установяване не би могло да бъде допуснато, освен ако не е обосновано с императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобен случай то трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 35, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 47, както и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 64).
- 28 В това отношение препращащата юрисдикция подчертава по-специално, че съобразно разпоредбите на Спогодбата доходите, реализирани от постоянния обект, намиращ се в Люксембург, не се облагат в държавата-членка, чието местно лице е дружеството, притежаващо обекта.

- 29 В становищата, които германското, гръцкото, френското, нидерландското, финландското, шведското и британското правителство представят пред Съда, те по същество поддържат, че принципно може да бъде обоснована данъчна уредба, която ограничава възможността за местно дружество да изтъкне загубите, понесени от негов постоянен обект, намиращ се в друга държава-членка, при определяне на данъчната му основа.
- 30 Посочените правителства считат, че обосновката на подобна уредба през призмата на общностното право може да почива на първо място върху необходимостта от запазване на разпределението на данъчните правомощия между съответните държави-членки, а на второ място, върху необходимостта от предотвратяване на опасността от двойно отчитане на загубите.
- 31 Що се отнася до първия изтъкнат елемент на обосновката, следва да се припомни, 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 18 юли 2007 г. по дело *Oу АА*, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 54).
- 32 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 и намалила във втората до размера на прехвърлените загуби (вж. Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 46 и Решение по дело *Oу АА*, посочено по-горе, точка 55).
- 33 Що се отнася до релевантността на първия елемент на обосновката предвид фактическите обстоятелства по главното дело, следва да се отбележи, че при липса на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане

държавата-членка, в която се намира седалището на дружеството, на което принадлежи постоянният обект, би разполагала с правото да обложи печалбата на подобна единица. Следователно целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия между съответните две държави-членки, която е отразена в разпоредбите на Спогодбата, може да обоснове разглеждания в главното производство данъчен режим, като се има предвид, че той запазва симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите.

34 В обстоятелства като тези в главното производство допускането на възможността за приспадане на загубите на чуждестранен постоянен обект от дохода на главното дружество би позволило на последното да избира свободно държавата-членка, в която ще изтъкне подобни загуби (вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 56).

35 Що се отнася до втория елемент на обосновката, посочен в изразените пред Съда становища и изведено от опасността от двойно отчитане на загубите, Съдът признава, че държавите-членки трябва да могат да предотвратят тази опасност (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 47, както и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 47).

36 В това отношение е важно да се отбележи, че при обстоятелства като тези, които са в основата на спора по главното производство, очевидно е налице опасност една и съща загуба да се използва два пъти (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 48). Всъщност не може да се изключи възможността дружество да изтъкне в държавата-членка, в която се намира неговото седалище, загубите, понесени от негов постоянен обект, намиращ се в друга държава-членка, както и възможността въпреки това приспадане същите загуби да бъдат отчетени в по-късен момент в държавата-членка, в която се намира постоянният обект, когато последният реализира печалба, възпрепятствайки по този начин държавата-членка, в която е седалището на главното дружество, да обложи тази печалба.

- 37 Следователно и двата изтъкнати елемента на обосновката, трябва да се разглеждат като годни да обосноват ограничение на свободата на установяване, произтичащо от данъчното третиране от страна на държавата-членка, в която се намира седалището на дружество, на отрицателния финансов резултат на постоянен обект на това дружество, който се намира в друга държава-членка.
- 38 Препращащата юрисдикция обаче поставя въпроса дали елементите на обосновката, изтъкнати в точки 44—50 от Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, които включват и необходимостта от предотвратяване на опасността от избягване на данъци, трябва да се тълкуват като имащи кумулативен характер или наличието на един от тях е достатъчно, за да се приеме, че разглежданият в главното производство данъчен режим принципно е обоснован.
- 39 В това отношение следва да се припомни, че в точка 51 от Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, Съдът е приел, че трите елемента на обосновката, които са в основата на разглежданата в главното производство уредба, взети заедно, преследват законни цели, съвместими с Договора, и поради това съставляват императивни съображения от обществен интерес.
- 40 Все пак предвид многообразието от положения, в които държава-членка може да изтъкне подобни причини, не може да се изисква всички елементи на обосновката, изложени в точка 51 от посоченото по-горе решение по дело *Marks & Spencer*, да са налице, за да може да бъде принципно обоснована национална данъчна уредба, която ограничава свободата на установяване, предвидена в член 43 ЕО.
- 41 Така в Решение по дело *Oу АА*, посочено по-горе, Съдът по-специално признава, че разглежданата национална данъчна уредба принципно може да бъде обоснована въз основа на два от трите елемента, възприети в член 51 от Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, а именно необходимостта от запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки и от предотвратяване на избягването на данъчно облагане, взети заедно (вж. Решение по дело *Oу АА*, посочено по-горе, точка 60).

- 42 Освен това разглежданият в главното производство данъчен режим принципно може да бъде обоснован предвид два от елементите, възприети в споменатата точка от Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, а именно необходимостта от запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки и тази от предотвратяване на опасността от повторно отчитане на загубите.
- 43 Установено е също така, че посоченият режим е в състояние да гарантира осъществяването на поставените цели.
- 44 При тези обстоятелства остава да се провери дали разглежданият в главното производство данъчен режим не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 53 и Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 61).
- 45 Lidl Belgium и Комисията на Европейските общности посочват по-специално възможността за главно дружество да приспадне загубите, понесени от негов постоянен обект, при условие че включи в своя бъдещ финансов резултат последващата печалба на споменатия постоянен обект до размера на приспадналите по-рано загуби. В този контекст те се позовават на системата, която Федерална република Германия прилага преди 1999 г.
- 46 Следва да се отбележи, че в точка 54 от Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, възможността ползването на разглежданото данъчно предимство да бъде подчинено на подобно условие се изтъква заедно с възможността ползването на споменатото предимство да бъде подчинено на условието дъщерното дружество, установено в държава-членка, различна от тази, в която се намира главното дружество, да се е възползвало напълно от възможностите за отчитане на загубите, предоставени в държавата-членка, където то е местно лице.

- 47 В това отношение в точка 55 от Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, Съдът приема, че мярка, която ограничава свободата на установяване, надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели, при положение че чуждестранно дъщерно дружество е изчерпало възможностите за отчитане на загубите, понесени в държавата-членка, в която се намира, за съответната данъчна година, както и за предходните данъчни години, и че не съществува възможност загубите на споменатото дъщерно дружество да бъдат отчетени в споменатата държава през следващите години.
- 48 Освен това в точка 56 от споменатото решение Съдът пояснява, че след като дружество майка, което е местно лице в държава-членка, докаже пред националните данъчни органи, че тези условия са изпълнени, изключването на възможността за последното да приспадне от своята облагаема печалба загубите, понесени от негово чуждестранно дъщерно дружество, е в противоречие с член 43 ЕО.
- 49 Що се отнася до главното производство, следва да се установи, че данъчната уредба на Великото херцогство Люксембург предвижда възможността загубите на данъчнозадълженото лице да бъдат изтъкнати през следващи данъчни години за целите на изчисляване на облагаемата основа.
- 50 Както е потвърдено при обсъжданията пред Съда, Lidl Belgium действително се е ползвало от подобно приспадане на загубите, понесени от неговия постоянен обект през 1999 г., през следваща данъчна година, а именно 2003 г., през която тази единица е реализирала печалба.
- 51 Така Lidl Belgium не е доказало, че са изпълнени условията, установени в точка 55 от Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, които имат за цел да определят при какво положение мярка, представляваща ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 43 ЕО, надхвърля необходимото за постигане на законните цели, признати от общностното право.

52 Важно е да се добави, че Съдът е признал, че държавите-членки имат законен интерес да предотвратяват действия, които могат да засегнат правото им да упражняват данъчните си правомощия. Във връзка с това, ако спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предоставя на държавата-членка, в която се намира постоянният обект, правомощието да обложи неговите доходи, предоставянето на главното дружество на възможност да избира дали загубите на споменатия постоянен обект да се отчитат в държавата-членка, в която се намира неговото седалище, или в друга държава-членка, би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между съответните държави-членки (вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА, посочено по-горе точка 55).

53 Предвид всичко изложено трябва да се приеме, че разглежданият в главното производство данъчен режим е пропорционален на целите, които преследва.

54 Следователно на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 43 ЕО допуска дружество, установено в една държава-членка, да няма възможност да приспадне от данъчната си основа загуби, отнасящи се до негов постояннен обект, който се намира в друга държава-членка, доколкото по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на този обект се облагат във втората държава-членка, където споменатите загуби могат да бъдат отчетени при облагането на доходите на този постоянен обект през следващи години.

По съдебните разноски

55 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 43 ЕО допуска дружество, установено в една държава-членка, да няма възможност да приспадне от данъчната си основа загуби, отнасящи се до постоянен обект, който се намира в друга държава-членка, доколкото по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на този обект се облагат във втората държава-членка, където споменатите загуби могат да бъдат отчетени при облагането на доходите на този постоянен обект през следващи години.

Подписи