



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

6 септември 2012 година \*

„Свобода на установяване — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Данъчно облекчение — Национално законодателство, изключващо прехвърлянето на загубите, реализирани на националната територия от чуждестранен обект на установено в друга държава членка дружество, към установено на националната територия дружество от същата група“

По дело C-18/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединеното кралство) с акт от 17 декември 2010 г., постъпил в Съда на 12 януари 2011 г., в рамките на производство по дело

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

срещу

**Philips Electronics UK Ltd,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състав, г-жа A. Prechal, г-н K. Schiemann, г-н L. Bay Larsen и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 февруари 2012 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Philips Electronics UK Ltd, от г-н D. Milne, QC, и г-н D. Jowell, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Hathaway, в качеството на представител, подпомаган от г-жа K. Bacon, barrister,
- за датското правителство, от г-н C. Vang, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н W. Mölls и R. Lyal, в качеството на представители,

\* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 април 2012 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 43 ЕО и 48 ЕО.
- 2 Това запитване е отправено в рамките на спор между Philips Electronics UK Ltd (наричано по-нататък „Philips Electronics UK“) и Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs във връзка с прилагането на законодателството относно груповото данъчно облекчение, предоставено на някои дружества, които са членове на консорциум.

### Национална правна уредба

- 3 Законът за данъка върху дохода и корпоративния данък (Income and Corporation Taxes Act от 1988 г.) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „ИСТА“), предвижда в член 402:

„1. В съответствие с разпоредбите, предвидени в настоящата глава и в член 492, параграф 8, търговските загуби и други суми, подлежащи на приспадане при облагане с корпоративен данък, могат в случаите по параграфи 2 и 3 по-долу да бъдат прехвърлени от дружество („прехвърлящото дружество“) и да предоставят право на друго дружество („претендиращото дружество“) да иска намаляване на данъчната основа за корпоративния данък, наречено „групово данъчно облекчение“.

[...]

3. Груповото данъчно облекчение е възможно и между прехвърлящо дружество и претендиращо дружество [...], когато едно от тях спада към група дружества и другото се притежава от консорциум, а друго дружество спада едновременно към групата и към консорциума. Направено въз основа на този параграф искане се обозначава като „искане в рамките на консорциум“.

3А. Груповото данъчно облекчение е възможно само ако и прехвърлящото дружество, и претендиращото дружество изпълняват следващото условие.

3В. Условието е дружеството да бъде установено в Обединеното кралство или да упражнява търговска дейност в Обединеното кралство посредством постоянен обект.

[...]

6. Сумите, изплатени в замяна на групово данъчно облекчение

- a) не се вземат предвид при изчисляването на печалбите и загубите, които трябва да служат като база за изчисляването на корпоративния данък на всяко от съответните дружества, и
- b) не биха могли да се считат, за целите на [Corporation Tax Acts], за подлежащо на приспадане разпределение или такса,

като под „суми, изплатени в замяна на групово данъчно облекчение“, посочени в настоящия параграф, се разбира суми, изплатени от претендиращото дружество на прехвърлящото дружество в приложение на споразумение между тях с оглед на размер, прехвърлен в рамките на групово данъчно облекчение, като посочените суми не надхвърлят посочения размер“.

4 Член 403D от ИСТА предвижда:

„1) При определянето (за целите на тази глава) на размера на загубите и на другите суми, подлежащи на прехвърляне чрез групово данъчно облекчение от страна на чуждестранно дружество, за който и да било отчетен период, загубите или други суми следва да се третираат като подлежаща на подобно прехвърляне само доколкото:

a) се отнася до дейността на това дружество, приходите и доходите (за съответния период) от която са или биха били (ако такива са реализирани) отчетени при изчисляването на облагаемата печалба на дружеството за този период за целите на облагането с корпоративен данък,

b) не се отнася до дейност на дружеството, която е освободена от корпоративен данък за съответния период по силата на режим за избягване на двойното данъчно облагане, и

[...]

i) загубата или сумата или

ii) друга отчетена при изчислението ѝ сума

не съответства или не представлява сума, която за целите на облагането с чуждестранен данък подлежи (за който и да било период) на приспадане или отчисляване от реализираните извън Обединеното кралство печалби на дружеството или на друго лице.

[...]

3. В този член „реализирани извън Обединеното кралство печалби“ по отношение на което и да било лице означава средства, които:

a) за целите на облагането с чуждестранен данък се считат за сумата на печалбите, приходите или доходите, върху които (след евентуални приспадания) лицето се облага със съответния данък, и

b) не са суми, съответстващи на или представляващи общата печалба (на това или на друго лице) за който и да било отчетен период,

или средства, които се отчитат при изчисляването на подобни суми.

[...]

6. За целите на настоящия член не се взема предвид всяка законова или подзаконова разпоредба на страна различна от Обединеното кралство [на Великобритания и Северна Ирландия], която за нуждите на чуждестранен данък подчинява възможността за приспадане на дадена сума на това дали въпросната сума подлежи на данъчно приспадане в Обединеното кралство или не.

[...]“.

- 5 Член 40б, параграф 2 от ИСТА освен това предвижда:

„В съответствие с параграфи 3 и 4 по-долу, щом свързващото дружество може (независимо от каквато и да било липса на печалби) да подаде искане в рамките на консорциум за търговските загуби или друга подлежаща на облагане сума от счетоводната година на дружество, което е член на консорциум, член на групата може да подаде искане в рамките на консорциума, което свързващото дружество е можело да подаде, и съответната част за нуждите на член 40ЗС, когато претендиращото дружество е член на групата, ще бъде идентична с частта, която би била удържана, ако претендиращото дружество беше свързващото дружество“.

### **Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси**

- 6 Philips Electronics UK е дружество, установено за данъчни цели в Обединеното кралство. Дружеството е част от групата Philips, чието дружество майка от последно ниво е установено в Нидерландия. Последното е създадено с южнокорейската група LG Electronics общо предприятие. Това общо предприятие разполага с нидерландско дъщерно дружество — LG Philips Displays Netherlands BV (наричано по-нататък „LG.PD Netherlands“), което има постоянен обект в Обединеното кралство.
- 7 Philips Electronics UK се стреми да отнесе към собствените си печалби част от загубите, реализирани от установения в Обединеното кралство постоянен обект на LG.PD Netherlands за финансовите години 2001—2004.
- 8 Искането му е отхвърлено от данъчните власти на Обединеното кралство по-специално с мотива, че загубите на LG.PD Netherlands са можели да бъдат отнесени към печалбите на това дружество в Нидерландия. Именно този мотив е оспорван пред First-tier Tribunal (Tax Chamber).
- 9 First-tier Tribunal (Tax Chamber) се произнася в полза на Philips Electronics UK. Тогава данъчните власти на Обединеното кралство подават жалба до Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 10 Тогава Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1. Когато държава членка (като Обединеното кралство) включва в нормативната данъчна основа печалбите и загубите на дружество, което е учредено и регистрирано за данъчни цели в друга държава членка (като Нидерландия), доколкото печалбите произтичат от дейност, извършвана от нидерландското дружество в Обединеното кралство посредством установен там постоянен обект, налага ли Обединеното кралство ограничение на свободата на установяване на граждани на държава членка на негова територия съгласно член 49 ДФЕС (предишен член 43 ЕО) с това, че не допуска прехвърлянето на загуби, реализирани на територията му от установен в Обединеното кралство постоянен обект на чуждестранно дружество, на местно за Обединеното кралство дружество чрез групово данъчно облекчение в случаите, когато част от тези загуби или отчетена при изчислението им сума „съответстват на или представляват сума, която за целите на облагането с чуждестранен данък подлежи (за който и да било период) на приспадане или отчисляване от реализираните извън Обединеното кралство печалби на дружеството или на друго лице“, т.е. с това, че допуска прехвърлянето на реализирани в Обединеното кралство загуби в случаите на установен в Обединеното кралство постоянен обект само когато е неоспоримо, че към момента на предявяване на искането не е възможно приспадане или отчисляване в държава, различна от Обединеното кралство (включително в друга държава членка, като Нидерландия), като не е достатъчно лицето да не е претендирало данъчно облекчение, от което има право да

се ползва в чужбина, и в случай че не съществува равностойно условие, приложимо по отношение на прехвърлянето на загуби, реализирани в Обединеното кралство от местно дружество?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, това ограничение може ли да се обоснове:
  - a) единствено с необходимостта от предотвратяване на двойното приспадане на загуби или
  - b) единствено с нуждата да се опази балансираното разпределение на данъчни правомощия между държавите членки, или
  - b) единствено с нуждата да се опази балансираното разпределение на данъчни правомощия между държавите членки и необходимостта от предотвратяване на двойното приспадане на загуби?
3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, ограничението пропорционално ли е на подобно основание или основания?
4. Ако ограничаването на правата на нидерландското дружество не е обосновано или доколкото то не е пропорционално на никое основание, правото на Съюза изисква ли Обединеното кралство да предостави на установеното там дружество средство за обезщетяване, каквото е правото да се иска групово данъчно облекчение чрез приспадане от печалбите на дружеството?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### *По първия въпрос*

- 11 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 43 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че представлява ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка фактът, че национално законодателство подчинява на условие, свързано с невъзможността да се използват загубите за нуждите на чуждестранен данък, възможността да се прехвърлят посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранно дружество, въпреки че прехвърлянето на реализираните в тази държава членка загуби от местно дружество не е подчинено на никакво еквивалентно условие.
- 12 Свободата на установяване, която член 43 ЕО признава на гражданите на Съюза и която им предоставя достъпа до дейности като самостоятелно заети лица и упражняването на тези дейности, както и създаването и управлението на предприятия при същите условия като определените от законодателството на държавата членка по установяване за собствените ѝ граждани, в съответствие с член 48 ЕО включва по отношение на дружествата, създадени съгласно законодателството на държава членка и чието седалище, централна администрация или основно място на стопанска дейност се намира в Европейския съюз, правото да упражняват тяхната дейност в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35, както и Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 30).

- 13 Тъй като член 43, първа алинея, второ изречение ЕО изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, този свободен избор не трябва да бъде ограничен с дискриминационни данъчни разпоредби (Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 22).
- 14 Така свободата да се избира правната форма, подходяща за упражняване на дейност в друга държава членка, по-специално цели да даде възможност на дружествата със седалище в една държава членка да откриват клон в друга държава членка, за да упражняват там дейността си при същите условия, които се прилагат към дъщерните дружества (Решение от 23 февруари 2006 г. по дело CLT-UFA, C-253/03, Recueil, стр. I-1831, точка 15).
- 15 В това отношение законодателство като разглежданото в главното производство подчинява на определени условия възможността да се прехвърлят посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество загуби, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранно дружество, въпреки че прехвърлянето на загубите, реализирани в тази държава членка от местно дружество, не е подчинено на никакво еквивалентно условие.
- 16 Такава разлика в третирането прави по-малко привлекателна за дружествата със седалище в други държави членки упражняването на свободата на установяване посредством постоянен обект. Следователно национално законодателство като разглежданото в главното производство ограничава свободата да се избере подходящата юридическа форма за упражняването на дейности в друга държава членка.
- 17 За да е съвместима с разпоредбите на Договора за ЕО във връзка със свободата на установяване, подобна разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 167). Сходството между общностно и вътрешно положение трябва да се проверява, като се взема предвид целта, преследвана от съответните национални разпоредби (Решение от 25 февруари 2010 г. по дело X Holding, C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точка 22).
- 18 Обединеното кралство поддържа, че положението на чуждестранно дружество, разполагащо единствено с постоянен обект на националната територия, който подлежи на данъчно облагане само до размера на печалбите, генерирани на тази територия и отнасящи се до този постоянен обект, не е сравнимо с положението на местно дружество, което впрочем може да бъде дъщерното дружество на чуждестранно дружество майка и което подлежи на данъчно облагане върху всички негови доходи.
- 19 Подобен анализ обаче не може да бъде възприет. Всъщност положението на чуждестранно дружество, което разполага единствено с постоянен обект на националната територия, и положението на местно дружество са — с оглед целта на данъчен режим като разглеждания в главното производство — обективно сравними, доколкото става въпрос за възможността посредством групово данъчно облекчение да се прехвърлят реализирани в Обединеното кралство загуби към друго дружество от тази група.
- 20 Следователно на първия въпрос следва да се отговори, че член 43 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че представлява ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка фактът, че национално законодателство подчинява възможността да се прехвърлят посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранното

дружество, на условие, свързано с невъзможността тези загуби да се използват за нуждите на чуждестранен данък, въпреки че прехвърлянето на реализираните в тази държава членка загуби от местно дружество не е подчинено на никакво еквивалентно условие.

*По втория въпрос*

- 21 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка като разглежданото в главното производство може да бъде обосновано поради императивни съображения от общ интерес, изведени от целта да се възпрепятства двойното отчитане на загубите, от запазването на балансирано разпределяне между държавите членки на правомощията за данъчно облагане или от съчетанието на тези две основания.
- 22 От постоянната съдебна практика следва, че ограничение на свободата на установяване може да бъде допуснато, ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в тази хипотеза е необходимо ограничението да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 35).
- 23 Що се отнася, на първо място, до запазването на разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се напомни, че става въпрос за законосъобразна цел, призната от Съда (вж. по-специално Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus, C-371/10, Сборник, стр. I-12273, точка 45).
- 24 Както Съдът посочва, тази цел е насочена по-специално към съхраняване на симетрията между правото да се облагат печалбите и възможността за приспадане на загубите (вж. Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 33).
- 25 В положение като разглежданото в главното производство обаче правомощията за данъчно облагане на приемащата държава членка, на чиято територия се упражнява икономическата дейност, намираща се в основата на загубите на постоянния обект, по никакъв начин не са засегнати от възможността, която би съществувала за прехвърляне посредством групово данъчно облекчение на загубите, реализирани от постоянен обект, намиращ се на нейна територия.
- 26 Това положение трябва да се разграничи от положението, при което би била поставена под въпрос възможността да се отчетат загубите, реализирани в друга държава членка, и което с оглед на това би било свързано с правомощията за данъчно облагане на последната, и при което положение не би се съхранила симетрията между правото на данъчно облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите. Всъщност в положение като разглежданото в главното производство, при което става въпрос да прехвърляне към местно дружество на загубите, реализирани от постоянен обект, намиращ се на територията на същата държава членка, не са засегнати правомощията за данъчно облагане на последната по отношение на евентуалните печалби, произтичащи от развиваната на нейна територия дейност на постоянния обект.
- 27 Оттук произтича, че приемащата държава членка, на чиято територия се упражнява икономическата дейност, намираща се в основата на загубите на постоянния обект, не би могла да се позовава в положение като разглежданото в главното производство на целта за запазване на разпределянето на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, за да обоснове факта, че нейното национално законодателство подчинява на условие, дължащо се на невъзможността загубите да се използват за нуждите на чуждестранен данък, възможността за прехвърляне — посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество — на

загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранно дружество, въпреки че прехвърлянето на загубите, реализирани в тази държава членка от местно дружество, не е подчинено на никакво еквивалентно условие.

- 28 На второ място, що се отнася до целта, насочена към възпрепятстване на двойното отчитане на загубите, следва да се отбележи, че дори да се предположи, че подобен довод може да се използва самостоятелно, това във всеки случай не би могло да стане в случай като разглеждания в главното производство, за да се обоснове националното законодателство на приемащата държава членка.
- 29 Всъщност главното производство се отнася до възможността на приемащата държава членка да подчини на определени условия възможността посредством групово данъчно облекчение да се прехвърлят загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранно дружество, въпреки че прехвърлянето на загубите, реализирани в тази държава членка от местно дружество, не е подчинено на никакво еквивалентно условие.
- 30 В такъв случай рискът тези загуби да бъдат отчетени както в приемащата държава членка, в която се намира постоянният обект, така и в държавата членка, в която е седалището на чуждестранното дружество, няма отражение върху правомощията за данъчно облагане на държавата членка, в която се намира постоянният обект.
- 31 Както отбелязва генералният адвокат в точка 49 и сл. от своето заключение, загубите, прехвърлени от постоянния обект на LG.PD Netherlands в Обединеното кралство към Philips Electronics UK, което е установено в Обединеното кралство местно дружество, във всеки случай са свързани с правомощията на Обединеното кралство за данъчно облагане. Тези правомощия за данъчно облагане по никакъв начин не се поставят под съмнение поради обстоятелството, че прехвърлените загуби евентуално биха могли да бъдат отчетени и в Нидерландия.
- 32 Поради това в обстоятелства като разглежданите в главното производство целта, насочена към избягване на риска от двойно отчитане на загубите, не би могла сама по себе си да оправомощи държавата членка, в която се намира постоянният обект, да изключи отчитането на загубите с довода, че те могат освен това да бъдат използвани в държавата членка, в която е седалището на чуждестранното дружество.
- 33 Приемащата държава членка, на чиято територия се намира постоянният обект, следователно не би могла да се позовава самостоятелно на риска от двойно отчитане на загубите, за да обоснове своето законодателство в положение като разглежданото в главното производство и във всеки случай.
- 34 Поради изложените в точки 23—33 от настоящото съдебно решение доводи същото се отнася за съчетание от цели, насочени към запазване на балансирано разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и към възпрепятстване на двойното отчитане на загубите.
- 35 От изложеното по-горе произтича, че на втория въпрос следва да се отговори, че ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка като разглежданото в главното производство не може да бъде обосновано поради императивни съображения от общ интерес, изведени от целта да се възпрепятства двойното отчитане на загубите, от запазването на балансирано разпределяне между държавите членки на правомощията за данъчно облагане или от съчетанието на тези две основания.



*По третия въпрос*

- 36 Предвид отговора на втория въпрос не следва да се отговаря на третия.

*По четвъртия въпрос*

- 37 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи какви са последиците, които трябва да изведе от отговора, даден на втория въпрос.
- 38 От постоянната съдебна практика е видно, че всеки национален съд като орган на държава членка, сезиран в рамките на своята компетентност, има задължението, съгласно предвидения в член 10 ЕО принцип на сътрудничество, да приложи пряко приложимото право на Съюза в неговата цялост и да защити правата, които то дава на частноправните субекти, като остави без приложение всяка разпоредба на вътрешното право, която евентуално му противоречи, независимо дали предхожда или следва по време нормата на правото на Съюза (в този смисъл вж. по-специално Решение от 9 март 1978 г. по дело Simmenthal, 106/77, Recueil, точки 16 и 21, както и Решение от 19 юни 1990 г. по дело Factortame и др., C-213/89, Recueil, стр. I-2433, точка 19).
- 39 В конкретния случай не оказва влияние в това отношение обстоятелството, че не данъчнозадълженото лице — установено в Обединеното кралство дружество — се е оказало с неоправдано ограничена свобода на установяване, а чуждестранното дружество, което има постоянен обект в Обединеното кралство. За да бъде ефективна, свободата на установяване трябва в положение като разглежданото в главното производство също така да съдържа възможността данъчнозадълженото лице да се ползва от груповото данъчно облекчение чрез приспадане от неговите печалби.
- 40 Ето защо на четвъртия въпрос следва да се отговори, че в положение като разглежданото в главното производство националният съд трябва да остави без приложение всяка разпоредба на националния закон, която противоречи на член 43 ЕО.

**По съдебните разноски**

- 41 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:

- 1) **Член 43 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че представлява ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка фактът, че национално законодателство подчинява възможността да се прехвърлят посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранното дружество, на условие, свързано с невъзможността тези загуби да се използват за нуждите на чуждестранен данък, въпреки че прехвърлянето на реализираните в тази държава членка загуби от местно дружество не е подчинено на никакво еквивалентно условие.**

- 2) **Ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка като разглежданото в главното производство не може да бъде обосновано поради императивни съображения от общ интерес, изведени от целта да се възпрепятства двойното отчитане на загубите, от запазването на балансирано разпределяне между държавите членки на правомощията за данъчно облагане или от съчетанието на тези две основания.**
- 3) **В положение като разглежданото в главното производство националният съд трябва да остави без приложение всяка разпоредба на националния закон, която противоречи на член 43 ЕО.**

Подписи