ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 4 септември 2008 година [1]

I — Въведение

1. Предмет на настоящото преюдициално запитване от Conseil d'État са разпоредби от френския Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI") относно режима за данъчно облагане на групи от дружества.

2. Тези разпоредби позволяват осъществяването на „данъчна консолидация" (intégration fiscale), чиято основна идея е приравняването на група, състояща се от дружество майка и от дъщерни дружества, към предприятие с множество места на стопанска дейност. Данъчното облагане на група позволява на дружеството майка да компенсира печалбите и загубите на всички дружества от групата, като по този начин стане единствено данъчнозадължено лице за корпоративния данък върху общия резултат от дейността на групата.

3. Жалбоподателят по главното производство, френско дружество, възнамерява да осъществи „данъчна консолидация" със своите френски непреки дъщерни дружества. Особеното е, че това дружество контролира своите непреки дъщерни дружества посредством нидерландско дъщерно дружество. Френската данъчна администрация отказва „данъчната консолидация" на това дружество майка и посочените непреки дъщерни дружества, поради това че между дружеството майка и непреките дъщерни дружества се намира дъщерно дружество, което не се облага с корпоративен данък във Франция.

4. При тези обстоятелства препращащата юрисдикция си задава въпроса дали в случая е налице необосновано ограничение на свободата на установяване.

5. За по-голяма яснота следва в самото начало да се отбележи, че това преюдициално запитване няма за цел да се установи дали нидерландското дъщерно дружество също трябва да се включи в „данъчната консолидация". Всъщност дружеството майка иска само консолидация с френските си непреки дъщерни дружества. В този смисъл обстоятелствата по случая се отличават от тези в основата на Решение по дело Oy AA [2] и Решение по дело Marks & Spencer [3]. Последните се

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA (C-231/05, Сборник, стр. I-6373).

3 — Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837).

отнасят до въпроси, свързани с отчитането в трансграничен контекст на печалбите и загубите, реализирани от установените в различни държави членки дружества от групата. В случая обаче следва да се установи само дали чуждестранното опосредяващо дружество може да осигури необходимата връзка, позволяваща данъчната консолидация между местното дружество майка и местните непреки дъщерни дружества.

7. По принцип дружеството майка може свободно да установи обхвата на консолидацията, т.е. да определи дружествата, които да вземат участие в „данъчната консолидация“. Съгласно акта за препращане от текста на член 223 A от CGI все пак е видно, че при установяването на обхвата дружеството майка в групата може да включи непряко притежавано от него дружество само ако самото дружество, чрез което то го притежава, се числи към групата и поради се облага с корпоративен данък във Франция.

II — Правна уредба

6. В редакцията си, приложима към обстоятелствата по спора в главното производство, член 223 A от CGI гласи:

„Дружество […] може да бъде единствено данъчнозадължено за корпоративния данък, дължим върху всички резултати от дейността на групата, която е формирало самото то и дружествата, в които то притежава непрекъснато през финансовата година най-малко 95 % от капитала пряко или непряко посредством дружества от групата […]. Дружествата от групата остават длъжни да декларират резултатите от дейността си, които могат да се проверят при условията, предвидени в членове L. 13, L. 47 и L. 57 от Livre des procédures fiscales (Кодифициран акт в областта на данъчното производство) […]. Членове на групата могат да бъдат единствено дружествата, които са дали своето съгласие и чиито резултати от дейността се облагат с корпоративен данък […]“

8. Съгласно член 223B от CGI „Общият резултат от дейността се определя от дружеството майка, като се прави алгебричен сбор на резултатите от дейността на всяко дружество от групата, определен по общия ред или съгласно предвидените в член 217bis правила […]“.

9. От акта за препращане е видно, че членове 223B, 223D и 223F от CGI предвиждат по-специално неутрализирането на вътрешните за тази група операции, каквито са провизии за несигурни или рискови вземания между дружествата от групата, откази от вземания или вътрешни за групата субсидии, провизии за обезценка на участия в други дружества на групата и прехвърляния на дълготрайни материални активи в рамките на последната.

III — Обстоятелствата по делото и главното производство

10. Жалбоподателят в главното производство, Société Papillon (наричано по-нататък „Papillon“) е дружество със седалище във Франция. Papillon притежава 100 % от капитала на нидерландското дружество Artist Performance and Communication (APC) BV (наричано по-нататък „APC“). APC на свой ред притежава 99,99 % от дяловете в SARL Kiron (наричано по-нататък „Kiron“), чието седалище е във Франция. Kiron на свой ред притежава други френски дружества.

11. Считано от 1 януари 1989 г., Papillon избира данъчно облагане при условията на режима „данъчна консолидация“. Оглавяваната от Papillon група включва Kiron и няколко негови френски дъщерни дружества. Впоследствие френската данъчна администрация обаче му отказва ползването от режима на „данъчна консолидация“. Тя обоснова отказа си с това, че Papillon не може да образува група от дружества, притежавани непряко чрез дружество със седалище в Нидерландия, при положение че последното не се облага с корпоративен данък във Франция и поради това то самото не може да се включи в „данъчната консолидация“. Ето защо Papillon е обложено въз основа на собствените му печалби, без да може да ги компенсира по пътя на „данъчната консолидация“ с резултатите от дейността на другите дружества от групата.

12. Papillon оспорва допълнителния корпоративен данък и глобите, наложени му за три финансови години. С решение от 9 февруари 2004 г. Tribunal administratif de Paris [4] отхвърля жалбата на Papillon за остатъка от сумата, по отношение на която той не установява липса на основание за постановяване на съдебно решение по същество въз основа на предоставено от данъчната администрация в хода на съдебното производство облекчение. Cour administrative d’appel de Paris [5], действащ като втора инстанция, също отхвърля исканията на Papillon за остатъка от сумата, след като отново установява липсата на основание за постановяване на съдебно решение по същество до размера на ново облекчение, предоставено в хода на производството, и постановява частично опрощаване на спорните данъци и глоби.

13. Papillon подава касационна жалба срещу това решение на Cour administrative d’appel de Paris пред препращащата юрисдикция, Conseil d’État.

IV — Преюдициалното запитване

14. С решение от 10 юли 2007 г., постъпило в Съда на 12 септември 2007 г., Conseil d’État спира производството и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

4 — Административен съд Париж.
5 — Апелативен административен съд Париж.

„1) Доколкото данъчното предимство, произтичащо от режима на „данъчна консолидация“, дава отражение върху данъчното облагане на дружеството майка на групата, което може да компенсира печалбите и загубите на всички включени в групата дружества и да се ползва от данъчното неутрализиране на вътрешните за тази група операции, невъзможността съгласно режима по член 223A и сл. от [CGI] в обхвата на данъчно консолидирана група да се включи непряко дъщерно дружество на дружеството майка, когато то се притежава посредством дъщерно дружество, което поради това че е установено в друга държава членка […] и не осъществява дейност във Франция, не се облага с френския корпоративен данък и следователно не може само по себе си да принадлежи към групата, представлява ли ограничение на свободата на установяване поради данъчните последици от избора на дружеството майка да притежава непряко дъщерно дружество чрез френско дъщерно дружество или вместо това чрез дъщерно дружество, установено в друга държава членка.

2) При утвърдителен отговор, може ли такова ограничение да бъде оправдано с необходимостта да се запази съгласуваността на режима на „данъчна консолидация“, и по-конкретно на механизмите за данъчно неутрализиране на вътрешните операции в групата, предвид последиците от прилагане на режим, съгласно който установено в друга държава членка дъщерно дружество се счита за част от група единствено във връзка с усло-вието за индиректно притежаване на непрякото дъщерно дружество, като обаче задължително продължава да е изключено от прилагането на груповия режим, тъй като не се облага с френския данък, или с всяко друго императивно съображение от обществен интерес?“

15. В производството пред Съда писмени и устни становища представят Papillon, френското, нидерландското и германското правителство, както и Комисията на Европейските общности. Испанското правителство представя устно становище.

V — Правен анализ

16. С двата си преюдициални въпроса препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали спорните френски разпоредби представляват ограничение на свободата на установяване, и ако това е така, дали то може да бъде обосновано.

А — *Предварителни бележки*

17. Предмет на спорните разпоредби е данъчното облагане на дружествата и следователно един пряк данък. Ето защо следва предварително да се напомни постоянната практика на Съда, съгласно която макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право [6].

18. Освен това следва да се отбележи, че препращащата юрисдикция основателно приема, че обстоятелствата по делото попадат в приложното поле на свободата на установяване по член 43 ЕО, а не на свободното движение на капитали по член 56, параграф 1 ЕО.

19. За да се установи дали определено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свободи на движение, трябва да се вземе предвид целта на оспореното законодателство [7].

20. Националните разпоредби, които намират приложение само при притежаването на дялово участие, което позволява упражняването на безспорно влияние върху решенията на дружеството и определяне на неговите дейности, попадат съгласно практиката на Съда под действието на свободата на установяване [8]. Затова правните норми, които уреждат само вътрешните отношения на група предприятия, се отнасят основно до свободата на установяване [9]. Ако в същото време такива разпоредби оказват въздействие върху свободното движение на капитали, това въздействие не оправдава самостоятелното разглеждане от гледна точка на член 56 и сл. ЕО, тъй като то следва да се разглежда само като неизбежна последица от евентуалното ограничаване на свободата на установяване [10].

21. От това следва, че от значение по настоящото дело е единствено свободата на установяване. Всъщност съгласно спорните разпоредби данъчната консолидация се предвижда само за дружества, в които дружеството майка притежава пряко или непряко най-малко 95 % от капитала. Такова голямо дялово участие позволява

6 — Вж. по-специално Решение от 26 юни 2008 г. по дело Burda (C-284/06, Сборник, стр. I-4571, точка 66), Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 18), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 35) и Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 40).

7 — Вж. по-специално Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точки 22 и 23), Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 26—34) и Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz (C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 34 и 44—49).

8 — Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 6, точки 31 и 32), Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 27), Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 20), Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 37) и Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 22).

9 — Решение по дело Burda (посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 68), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 118), Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 33) и Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 23).

10 — Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 24), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 33) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 34).

върху притежаваното дружество да се упражнява безспорно и решаващо влияние.

Б — *Ограничаване на свободата на установяване*

22. По отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност свободата на установяване обхваща правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство [11].

23. 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 [12].

24. За по-голяма яснота следва отново да се отбележи, че препращащата юрисдикция не иска да се установи дали отказът нидерландското дъщерно дружество да бъде включено в „данъчната консолидация“ представлява ограничение на свободата на установяване. Предмет на преюдициалното запитване е по-скоро да се установи дали невъзможността за френско дружество майка да осъществи „данъчна консолидация“ с непреките си френски дъщерни дружества, когато междинното дружество е установено в чужбина, представлява ограничение.

25. Както е видно от акта за препращане, режимът на „данъчна консолидация“ облекчава облагането на дружеството майка, като позволява да се компенсират печалбите и загубите на всички дружества. Тази компенсация всъщност позволява на групата незабавно да се възползва от загубите на отделни дружества. В отсъствието на консолидация такава загуба може само да бъде пренесена и би могла да се използва единствено през следващите данъчни години.

26. Съгласно разпоредбите на член 223A и сл. от CGI това данъчно предимство обаче не се предоставя, когато упражнявайки своята свобода на установяване, френското дружество майка притежава непряко дъщерно дружество, също установено във Франция, посредством дъщерно дружество, което е установено в друга държава членка и не извършва дейност във Франция.

27. Всъщност прилагането на режима на „данъчна консолидация“ зависи от две условия. От една страна, дружествата, в които дружеството майка непряко притежава дялово участие, могат да се включат в „данъчната консолидация“ само когато дяловото участие идва от дъщерно друже-

11 — Вж. Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 18), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 29), Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID (C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 20) и Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35).

12 — Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 19), Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 33) и Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21).

ство, което на свой ред е включено в „данъчната консолидация“. Следователно дяловите участия трябва да образуват „непрекъсната верига“. От друга страна, единствено дружествата, които се облагат с френски корпоративен данък, могат да участват в консолидацията.

28. Следователно френско дружество майка, което притежава непреките си френски дъщерни дружества посредством чуждестранно дъщерно дружество, никога не може да изпълни условията за „данъчна консолидация“. Тъй като не се облага с корпоративен данък във Франция, самото чуждестранно дъщерно дружество не може да участва в „данъчната консолидация“. Поради това дружеството майка и непреките дъщерни дружества принципно също не отговарят на първото условие. Поради наличието на междинно чуждестранно дъщерно дружество те не образуват „непрекъсната верига“.

29. За сметка на това френско дружество майка може да осъществи „данъчна консолидация“ с непреките си френски дъщерни дружества, когато опосредяващото дъщерно дружество е установено във Франция.

30. Разглежданите в главното производство разпоредби водят до неравно третиране във връзка с възможността да се избере „данъчна консолидация“, в зависимост от това дали дружеството майка притежава непреките си дялови участия посредством установено във Франция или в чужбина дъщерно дружество.

31. Действително нидерландското правителство основателно посочва, че „непрекъснатата верига“ се изисква и за чисто френските групи. Френско дружество майка, което притежава своите непреки дъщерни дружества посредством френско дъщерно дружество, все пак има възможността да включи това дъщерно дружество в „данъчната консолидация“, като по този начин затвори веригата. Ако притежава своите непреки дъщерни дружества посредством чуждестранно дъщерно дружество, по принцип то е лишено от възможността да затвори веригата на дяловите участия, като включи посоченото дъщерно дружество. Последното всъщност не може да бъде включено в консолидацията, тъй като не се облага с корпоративен данък във Франция.

32. Поради тази причина нидерландското правителство счита, че ограничението произтича не от изискваната „непрекъсната верига“, а по-скоро от невъзможността чуждестранно дружество да бъде включено в „данъчната консолидация“.

33. Критерият за „непрекъснатата верига“ обаче поставя в неблагоприятно положение и френските дружества, които притежават дялови участия посредством чуждестранни дружества. И както беше отбелязано по-горе, единствено това е предметът на настоящото преюдициално запитване. Най-често единствено френските дружества майки с чуждестранни дъщерни дружества ще са в състояние да искат облагане на групата, от която е изключено дъщерното дружество, тъй

като чуждестранните дъщерни дружества по принцип не могат да бъдат включени. За сметка на това чисто националните групи могат направо да образуват „непрекъснатата“ верига.

34. Френското правителство счита, че двете третирани по различен начин от спорните разпоредби положения не са сравними. То обосновава тази позиция, като отбелязва, че в случай като този по главното производство дъщерното дружество е установено в чужбина и поради това не се облага с корпоративен данък във Франция.

35. Несравнимостта на посочените положения обаче не може да се основава на обстоятелството, че дъщерното дружество, чрез което се опосредства дяловото участие, няма седалище във Франция. Да се допусне, че държава членка може свободно да прилага неравно третиране единствено поради това че седалището на дадено дружество се намира в друга държава членка, би лишило свързаните със свободата на установяване разпоредби от тяхното съдържание [13].

36. Следователно единствено необлагането на дъщерното дружество с корпоративен данък във Франция, поради това че седалището му е в Нидерландия, не може да изключи сравнимостта. От решаващо значение по-скоро трябва да бъде въпросът дали двете хипотези са сравними от гледна точка на целта, преследвана от френските разпоредби относно данъчното облагане на групите от дружества [14].

37. Целта на спорните разпоредби е групата, съставена от дружество майка и неговите дъщерни дружества, да се приравни във възможно най-голяма степен на предприятие с множество места на стопанска дейност. За целта френското законодателство позволява резултатите от дейността на всяко дружество да се консолидират. Френското дружество майка, което желае да осъществи консолидация със своите непреки френски дъщерни дружества, е заинтересувано от консолидацията, независимо дали ги притежава посредством установено във Франция или в чужбина дъщерно дружество. От това следва, че двете хипотези са сравними.

38. В обобщение на този етап следва да се посочи, че съгласно френските разпоредби положението в областта на данъчното облагане на дружество майка, което притежава своите непреки дъщерни дружества посредством чуждестранно дъщерно дружество, е по-неблагоприятно от това на дружество майка, което притежава своите непреки дъщерни дружества посредством установено във Франция дъщерно дружество. Следователно изборът на дружеството майка да притежава своите непреки дъщерни дружества посредством френско или чуждестранно дъщерно дружество може е свързан с неблагоприятни данъчни последици.

13 — Вж. в този смисъл Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 42) и Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 18).

14 — Вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 38) и Решение по дело Metallgesellschaft (посочено по-горе в бележка под линия 13, точка 60).

39. Тази разлика в третирането в зависимост от седалището на дъщерното дружество представлява ограничение на свободата на установяване, тъй като прави по-малко привлекателно упражняването на тази свобода на установяване, като в резултат на това дружествата майки биха могли да се откажат от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в друга държава членка [15].

B — *Обосновка на ограничението*

40. Ограничение на свободата на установяване може да се допусне единствено ако се обосновава от императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобна хипотеза посоченото ограничение трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на разглежданата цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ [16].

1. Запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки

41. Според германското и нидерландското правителство ограничението на свободата на установяване, произтичащо от спорните френски разпоредби, може да бъде обосновано с необходимостта да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите членки. То освен това било необходимо, за да се попречи на двойно отчитане на загубите и да се противодейства на риска от избягване на данъци.

42. Съдът допуска тези основания в решението си по дело Marks & Spencer [17]. В това, както и в последващите решения обаче става въпрос за възможността за трансгранично отчитане на печалби и загуби.

43. Случаят по настоящото дело обаче е различен. С въпроса си препращащата юрисдикция всъщност няма за цел да установи дали нидерландското дружество трябва да бъде включено в режима на „данъчна консолидация“, т.е. дали и неговите печалби и загуби трябва да бъдат включени в данъчната консолидация. При това положение разпределението на правомощията по облагане между държавите членки и двойното отчитане на загубите без съмнение биха били основанията, които да се вземат предвид.

15 — Вж. в този смисъл по-специално Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 25).

16 — Вж. Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 27), Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 64), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 47) и Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 35).

17 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 51). По въпроса дали тези три основания трябва да са налице кумулативно, за да се обоснове ограничението, за отрицателен отговор вж. Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 40) и точка 18 от Заключение на генералния адвокат Sharpston, представено на 14 февруари 2008 г. по това дело.

44. Германското и нидерландското правителство считат, че в случая следва най-напред да се разгледа дали „данъчната консолидация“ трябва да се допусне и в трансграничен контекст. Те изследват дали свободата на установяване изисква по принцип включването и на нидерландското дъщерно дружество в посочената консолидация. Това изследване обаче не стига до окончателен извод, който да дава отговор на действителното преюдициално запитване. Предметът на преюдициалните въпроси всъщност е по-скоро само дали спорните разпоредби накърняват свободата на установяване, доколкото не позволяват „данъчна консолидация“ между две френски дружества, връзката между които се опосредява от чуждестранно дружество. В този смисъл самото чуждестранно дружество не следва да се включва в „данъчната консолидация“, а само да осъществи връзката между дружеството майка и неговите непреки дъщерни дружества.

45. Тъй като в случая чуждестранното дружество не трябва да се включва в „данъчната консолидация“, пряко не възниква проблем от гледна точка на разпределението на данъчните правомощия между различните държави членки. В случая не се открива никакво основание да се приеме, че печалбите и загубите на нидерландското дружество трябва да се отчитат в трансграничен контекст във Франция.

46. По-специално нидерландското дружество не следва да се включва в „данъчната консолидация“ във Франция. При това положение не се установява риск от двойно отчитане на загубите по смисъла на Решение по дело Marks & Spencer. Практиката на Съда в областта на предотвратяването на двойното отчитане на загуби досега се е отнасяла до отчитането на една и съща загуба в две различни държави членки. Това е логично, тъй като основанието за избягване на двойно отчитане на загубите е тясно свързано с разпределението на правомощията по облагане [18]. Следователно в тези случаи става дума за отчитането на една и съща загуба от два различни данъчни органа. В настоящия случай френското правителство отбелязва единствено риска от неколкократно отчитане на загубите на френските дружества във Франция.

47. Тъй като в случая не става въпрос точно за „данъчната консолидация“ на нидерландското дружество, няма никакви основания да се приеме, че разглежданите спорни разпоредби са необходими, за да се попречи на избягването на данъци.

48. Следователно на този етап трябва да се направи извод, че не са приведени никакви доводи, които да обосноват разглежданите спорни разпоредби с основания, изведени от разпределението на данъчните правомощия, двойното отчитане на загубите или избягването на данъци. Ето защо препращащата юрисдикция, испанското и френ-

18 — Вж. моето заключение, представено на 12 септември 2006 г. по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 54).

ското правителство също не се позовават специално на тези основания, а се основават на запазването на съгласуваността в данъчното облагане като евентуално основание.

2. Съгласуваност на данъчната система

49. Френското правителство поддържа позицията, че разглежданите спорни разпоредби са необходими за запазване на съгласуваността в режима на „данъчна консолидация“. То сочи, че този режим предвижда данъчната консолидация на дружествата. За сметка на това обаче същият предвижда неутрализирането на някои операции между дружествата в групата в съответствие с членове 223B, 223D и 223F от CGI. Включването на чуждестранно дружество във веригата на данъчно интегрираните дружества не допуска съответното неутрализиране на вътрешните за групата операции, и по-специално е свързано с опасността от неколкократно отчитане на загубите при определянето на резултата от дейността на групата.

50. Съдът по принцип допуска, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчния режим може да обоснове ограничение в упражняването на основните гарантирани от Договора свободи [19].

Той обаче прилага това основание толкова ограничително, че дори е изразено предположението, че Съдът вече се е отказал от него. Съдът обаче го разглежда в неотдавна постановени решения [20].

51. За да се приложи това основание, Съдът изисква пряка връзка между съответното данъчно предимство и неговото компенсиране с определено данъчно задължение [21]. Прекият характер на такава връзка трябва да бъде установен на равнището на засегнатите данъчнозадължени лица с оглед на целта, преследвана със съответната данъчна уредба, чрез тясна взаимовръзка между елемента, свързан с възможността за приспадане, и елемента, свързан с облагането [22].

52. Изглежда, че другото условие, според което данъчното предимство и задължение трябва да са съсредоточени у едно и също данъчнозадължено лице [23], е изоставено от Съда в Решение по дело Manninen [24].

19 — Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 28) и Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точка 21). Вж. също Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 42) и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 40).

20 — Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Deutsche Shell (C-293/06, Сборник, стр. I-1129, точка 37), Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 46), Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann (C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точка 56) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 68).

21 — Решение от 14 ноември 1995 г. по дело Svensson и Gustavsson (C-484/93, Recueil, стр. I-3955, точка 18) и Решение по дело ICI (посочено по-горе в бележка под линия 12, точка 29). Вж. също Решение по дело Manninen (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 42), Решение по дело Keller Holding (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 40) и решенията, посочени в бележки под линия 19 и 20.

22 — Решение по дело Deutsche Shell (посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 39), в което се посочва Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx (C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 24).

23 — Вж. моето заключение, представено на 18 март 2004 г. по дело Manninen (посочено в бележка под линия 19, точка 53 и сл.) в критичен аспект по отношение на предходната съдебна практика.

24 — Това становище споделя генералният адвокат Geelhoed в своето заключение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочно в бележка под линия 7, точка 88).

Впрочем този друг критерий би могъл все пак да е изпълнен в настоящия случай, тъй като би представлявало едно изкуствено разделение дружествата от една група, които именно се стремят да бъдат третирани като единно данъчно образувание, да не се приемат за „едни и същи“ данъчнозадължени лица по смисъла на тази съдебна практика.

53. Както генералният адвокат Poiares Maduro основателно посочва в представеното от него Заключение към Решение по дело Marks & Spencer, зачитането на съгласуваността на националната данъчна система обслужва защитата на целостта на тези системи, чието изграждане е в правомощията на всяка държава членка, стига те да не засягат вътрешния пазар повече, отколкото е допустимо [25]. Съгласуваността трябва най-напред да се преценява от гледна точка на целта и логиката на разглежданията данъчен режим [26].

54. Цел на спорните френски разпоредби, свързани с „данъчната консолидация“, е неутрализиране на последиците от образуването на група в данъчен аспект, т.е. приравняването ѝ на предприятие с множество места на стопанска дейност. Предимството се състои в консолидирането на резултатите от дейността на членовете на групата, т.е. печалбите и загубите на всички дружества се събират при дружеството майка и този консолидиран резултат съставлява облагаемата основа. Групата обаче не трябва да се ползва от допълнително предимство, което да ѝ позволи чрез прилагане на консолидацията да посочи неколкократно определени загуби. Поради тази причина логическа последица от консолидацията съгласно спорните френски разпоредби е гарантирането на това едни и същи загуби да не могат да се отчитат неколкократно от групата. Двойното отчитане на загуби би накърнило търсения с режима на „данъчна консолидация“ неутралитет. Именно за да се попречи на такова двойно отчитане френският режим предвижда неутрализиране на някои операции.

55. За да онагледи тези мерки за неутрализация, френското правителство привежда следния пример. Непряко дъщерно дружество претърпява загуба. В резултат от това дъщерното дружество осчетоводява провизия за обезценката на дяловото си участие в непрякото дъщерно дружество. На свой ред дружеството майка осчетоводява провизия на това основание за обезценката на своето дялово участие в дъщерното дружество. В този смисъл се вижда, че загубата при непрякото дъщерно дружество води до провизии в счетоводството на дъщерното дружество и на дружеството майка. Ако дружеството майка и непрякото дъщерно дружество осъществят „данъчна консолидация“, тази загуба би била отчетена двукратно при консолидирането на резултатите от дейността — първо като пряка счетоводна загуба при непрякото дъщерно дружество, а след това, отново за същата загуба, под формата на провизия при дружеството майка на основание на загуба на дъщерното дружество.

56. За да попречат на това двойно отчитане на загубите, френските разпоредби,

25 — Заключение на генералния адвокат Poiares Maduro, представено на 7 април 2005 г. по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 66).

26 — Заключение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 3, точка 71).

свързани с „данъчната консолидация“, предвиждали някои мерки за неутрализация. В посочения по-горе пример те водели само до еднократно отчитане на загубите. Според френското правителство ако е налице междинно чуждестранно дружество, загубите щели пък да се отчетат двукратно: веднъж под формата на преки загуби при непрякото дъщерно дружество и после под формата на провизия, направена от дружеството майка заради обезценката на дяловото му участие, тъй като според него вътрешните операции нямало да се неутрализират, като се има предвид, че чуждестранното дъщерно дружество не се числи към групата.

57. На този етап следва да се посочи, че целта и логиката на френските разпоредби, свързани с „данъчната консолидация“, изискват преди консолидацията да се неутрализират някои операции в рамките на групата. Съществува ли обаче и пряка връзка между данъчното предимство, състоящо се в облагането на групата, и неговото уравновесяване чрез данъчно задължение по смисъла на практиката на Съда?

58. В Решение по дело Bachmann Съдът установява пряка връзка между възможността за приспадане на застрахователни премии за данъчни цели и данъчното облагане на обезщетенията, които застрахователните дружества дължат в изпълнение на въпросните застрахователни договори. Тъй като г-н Bachmann е сключил в Германия застрахователен договор, чието изпълнение не води до облагане в Белгия, белгийските власти основателно му отказват приспадането за данъчни цели на внесените на основание на тези договори премии.

59. По решените към днешна дата дела, в които съгласуваността на данъчната система е решаващо основание, неблагоприятните последици в този смисъл се изразяват в компенсаторно задължение, т.е. в облагане. В настоящия случай неблагоприятната последица обаче се изразява в неутрализирането на определени операции в рамките на групата. Тук не се открива данъчно облагане в тесен смисъл, тъй като мерките за неутрализиране не съставляват облагане с данъци. Те обаче следва да се разглеждат като неблагоприятна данъчна последица, тъй като някои операции, и по-специално провизиите за обезценка на дялови участия, не се отчитат, за разлика от случая на самостоятелно определяне на дължимия данък на дадено дружество. Налице е и пряка връзка между разпоредбите за неутрализация и данъчната консолидация, доколкото консолидацията на резултатите от дейността на различните дружества от групата се предоставя всъщност само когато едновременно с това е подсигурено, че преследваната цел не се осуетява поради неколкократното отчитане на определени загуби.

60. Оттук следва, че разпоредба, чиято цел е да попречи на неколкократното отчитане на загуби, е обоснована с оглед на запазване на данъчната съгласуваност.

61. Френските разпоредби трябва обаче да отговарят и на принципа за пропорционалност.

62. По-специално не трябва да има по-малко ограничително средство, което също така да позволява загубите да не се отчитат неколкократно. При това положение би следвало да се приеме за установено, че в хипотеза, при която чуждестранно дъщерно дружество се намира между дружеството майка и непрякото дъщерно дружество, за разлика от чисто френския контекст някои операции няма да могат да се неутрализират, за да се попречи на неколкократното посочване на загуби. По-малко ограничително средство, за което може да се помисли, е неутрализирането на въпросните операции точно по същия начин като в чисто френски контекст.

63. Франция обаче отбелязва различните възможни практически трудности, които биха се проявили при определяне дали има двойно отчитане на загуби, когато е налице междинно чуждестранно дружество. Според нея установяването на евентуално двойно отчитане на загуби не е лесно, тъй като обикновено размерът на провизията не е в съответствие с размера на загубата на дъщерното дружество. Освен това просто не било възможно без допълнителни затруднения да се установи точният произход на дадена провизия. За да може да се гарантира това, били необходими и промени в закона.

64. В това отношение следва най-напред да се отбележи, че практически затруднения не могат сами по себе си да оправдаят накърняването на гарантирана с Договора свобода [27].

65. По-нататък, както Комисията обръща внимание, общностната правна уредба, а именно Директива 77/799/ЕИО [28], позволява на държавите членки да поискат от компетентните органи на другите държави членки всяка информация, която може да се окаже от значение за изчисляването на точния размер на корпоративния данък.

66. Освен това следва да се посочи, че съответните данъчни органи имат възможност да поискат от дружеството майка документите, които им се струват необходими, за да определят дали за осчетоводените от него провизии за обезценка на дяловите участия въз основа на провизии на опосредяващото дружество косвено се дължат на загуба на непрякото дъщерно дружество [29].

27 — Вж. в този смисъл Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203, точка 48), Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция (C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 30), Решение по дело Test Claimants in FII Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 9, точки 155—157), както и Заключение на генералния адвокат Sharpston, представено на 14 февруари 2008 г. по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 31).

28 — Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21).

29 — Вж. в този смисъл Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 57), Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (посочено по-горе в бележка под линия 27, точка 49), Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 95) и Решение от 30 януари 2007 г. по дело Комисия/Дания (C-150/04, Сборник, стр. I-1163, точка 54). В Решение по дело Rewe Zentralfinanz, по-специално в точка 58, се отбелязва, че дружеството майка би трябвало да може да изисква всички необходими документи пряко от своите дъщерни дружества.

67. Посочената информация поражда сериозни съмнения дали пълният отказ на данъчна консолидация между дружество майка и непряко дъщерно дружество, чието дялово участие се притежава посредством чуждестранно дъщерно дружество, е най-малко ограничителното средство, с което да се попречи на двойното отчитане на загубите и по този начин да се запази данъчната съгласуваност. Следователно препращащата юрисдикция трябва да направи окончателна преценка дали преследваната цел, а именно да се попречи на двойното отчитане на загуби в рамките на „данъчна консолидация“, може да се постигне и чрез по-малко ограничителното средство на неутрализацията и в трансгранични хипотези.

VI — Заключение

68. Поради изложените съображения предлагам на Съда да даде следния отговор на поставените от Conseil d'État преюдициални въпроси:

„1) Национална правна уредба като френският режим на „данъчна консолидация“ съгласно член 223A и сл. от Code Général des Impôts, според която френско дружеството майка може да осъществи консолидация със своето френско непряко дъщерно дружество само ако го притежава посредством френско дъщерно дружество, а не посредством чуждестранно дъщерно дружество, е ограничение на свободата на установяване.

2) Това ограничение може да се обоснове със съображения за съгласуваност на данъчната система, ако изключването може да попречи на двойното отчитане на загуби при консолидирането на резултатите от дейността на дружеството майка и на непреките дъщерни дружества и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.“