Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

16 февруари 2023 година*

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Корпоративен данък — Членове 49, 63 и 64 ДФЕС — Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Прехвърляне на активи в рамките на група дружества — Дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка и което има дружество майка, местно лице за данъчни цели в друга държава членка, и дружество сестра, местно лице за данъчни цели в трета страна — Прехвърляне на права върху интелектуална собственост от дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка, към негово дружество сестра, което е местно лице за данъчни цели в трета страна — Прехвърляне от дружество, което е местно лице за данъчни цели в една държава членка, на акции от негово дъщерно дружество на дружеството му майка, което е местно лице за данъчни цели в друга държава членка — Насрещна престация, равна на пазарната стойност на прехвърлените активи — Освобождаване от данък или облагане с данък в зависимост от държавата по седалището на дружеството получател“

По дело C-707/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно и финансово отделение), Обединено кралство) с акт от 29 декември 2020 г., постъпил в Съда на 30 декември 2020 г., в рамките на производство по дело

Gallaher Limited

срещу

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: K. Jürimäe, председател на състав, M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (докладчик) и M. Gavalec, съдии,

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

* Език на производството: английски.

като има предвид становищата, представени:

– за Gallaher Limited, от I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond и E. Buxton, solicitors,

– за правителството на Обединеното кралство, от L. Baxter, F. Shibli и J. Simpson, в качеството на представители, подпомагани от R. Baldry, QC, и B. Elliott, barrister,

– за Европейската комисия, от P.-J. Loewenthal и W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 8 септември 2022 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49, 63 и 64 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Gallaher Limited (наричано по-нататък „GL“) — дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация, Обединено кралство) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно данъчно задължение, наложено на GL без възможност за отлагане на изпълнението и отнасящо се до две сделки по прехвърляне на активи към дружества, които не са местни лица за данъчни цели в Обединеното кралство и които са от същата група дружества като GL.

Правна уредба

Споразумението за оттегляне

3 Споразумението за оттегляне на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия (ОВ L 29, 2020 г., стр. 7, наричано по-нататък „Споразумението за оттегляне“) е одобрено с Решение (ЕС) 2020/135 на Съвета от 30 януари 2020 г. (ОВ L 29, 2020 г., стр. 1).

4 Споразумението за оттегляне предвижда в преамбюла си, че от датата, на която влиза в сила, и при спазване на реда и условията, които определя, правото на Съюза в своята цялост престава да се прилага спрямо Обединеното кралство.

5 Член 126 от Споразумението за оттегляне установява преходен период от датата на влизането в сила на това споразумение до 31 декември 2020 г., през който, освен ако не е предвидено друго, правото на Съюза е приложимо по отношение на Обединеното кралство.

6 Член 86 от Споразумението за оттегляне е озаглавен „Висящи дела пред Съда на Европейския съюз“ и в параграфи 2 и 3 предвижда:

„2. Съдът на Европейския съюз продължава да е компетентен да се произнася преюдициално по запитвания от [юрисдикции] на Обединеното кралство, отправени преди края на преходния период.

3. За целите на настоящата глава […] преюдициалните запитвания се считат за отправени в момента, в който [актът, с който започва производството, е регистриран] от секретариата на Съда […]“.

7 Член 89, параграф 1 от Споразумението за оттегляне гласи:

„Съдебните решения и определенията на Съда на Европейския съюз, постановени преди края на преходния период, както и съдебните решения и определенията, постановени след края на преходния период в производствата, посочени в членове 86 и 87, имат задължителна сила в своята цялост спрямо Обединеното кралство и на негова територия“.

8 На основание член 185 от Споразумението за оттегляне същото влиза в сила на 1 февруари 2020 г.

Правото на Обединеното кралство

9 Съгласно членове 2 и 5 от Corporation Tax Act 2009 (Закон от 2009 г. за корпоративния данък, наричан по-нататък „CTA 2009“) и член 8 от Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Закон от 1992 г. за данъчното облагане на капиталовите печалби, наричан по-нататък „TCGA 1992“) дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, подлежи на облагане с корпоративен данък върху цялата си печалба (включително капиталовата печалба) за съответния отчетен период.

10 Съгласно член 5, параграф 3 от CTA 2009 дружество, което не е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, но извършва там търговска дейност чрез постоянен обект, се облага с корпоративен данък върху печалбата на този постоянен обект. Член 10 B от TCGA 1992 освен това предвижда, че такова дружество се облага с корпоративен данък върху капиталовата печалба от прехвърляне на активи, ако активите се намират в Обединеното кралство и ако се използват за нуждите на търговската дейност или на постоянния обект. Член 171(1 A) от TCGA 1992 определя такива активи като „облагаеми активи“.

11 Съгласно членове 17 и 18 от TCGA 1992 прехвърлянето на активи се счита за извършено срещу насрещна престация, равна на пазарната стойност, когато не е основано на договор, който е сключен при условия, различни от тези на нормалната конкуренция, или в полза на свързано лице.

12 Член 170 от TCGA 1992 гласи:

„(1) С настоящия член се тълкуват членове 171—181, освен ако не е предвидено друго […].

(2) Освен ако не е предвидено друго:

[…]

(b) за да се определи дали дружества образуват група и евентуално кое е основното дружество на групата, се прилагат параграфи (3)—(6) по-долу;

[…]

d) понятията „група“ и „дъщерно дружество“ трябва да се тълкуват с необходимите промени, когато се прилагат към дружество, което е учредено по право на различна от Обединеното кралство държава.

(3) При спазване на параграфи (4)—(6) по-долу:

(a) дружество (наричано по-нататък и в членове 171—181 „основното дружество на групата“) и всички негови дъщерни дружества, 75 % от чийто капитал то притежава, образуват група. Ако някое от тези дъщерни дружества има дъщерни дружества, 75 % от чийто капитал притежава, последните също се включват в групата, както и дъщерните им дружества, 75 % от чийто капитал те притежават, и т.н., но

(b) такова дружество (с изключение на основното дружество на групата) не се счита за част от групата, ако на практика не е дъщерно дружество, 51 % от чийто капитал притежава основното дружество.

(4) Дружество не може да бъде основно дружество на група, ако самото то е дъщерно дружество на друго дружество, което притежава 75 % от капитала му.

[…]“.

13 Съгласно член 171 от TCGA 1992 и членове 775 и 776 от CTA 2009 (наричани по-нататък заедно „правилата за вътрешногрупови прехвърляния“) подлежащите на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство вътрешногрупови прехвърляния трябва да бъдат данъчно неутрални.

14 Член 171 от TCGA 1992 гласи:

„(1) Когато

(a) едно дружество („дружество А“) прехвърля актив на друго дружество („дружество Б“) към момент, когато и двете дружества са част от една и съща група, и

(b) условията по параграф (1A) от настоящия член са изпълнени,

за целите на корпоративния данък върху капиталовата печалба на дружеството А и дружеството Б се приема, че активът е придобит от дружеството Б срещу възнаграждение в такъв размер, че да се гарантира, че дружеството А не реализира от това прехвърляне нито печалба, нито загуба.

(1A) Визираните в параграф (l)(b) по-горе условия са следните:

a) към датата на прехвърлянето на актива дружеството A следва да бъде местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство или непосредствено преди тази дата активът да бъде облагаем за това дружество и

b) към датата на прехвърлянето на актива дружеството Б следва да бъде местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство или непосредствено след тази дата активът да бъде облагаем за това дружество.

Активът се счита за „облагаем“ към определена дата, ако при прехвърлянето му на тази дата дружеството би реализирало капиталова печалба, спадаща съгласно член 10B към подлежащата на облагане с корпоративен данък печалба.

[…]“.

15 Член 775 от CTA 2009 гласи:

„(1) Прехвърлянето на нематериален актив от едно дружество („прехвърлител“) на друго дружество („приобретател“) е данъчно неутрално за целите на настоящата част, ако:

a) към датата на прехвърлянето двете дружества са част от една и съща група,

b) непосредствено преди прехвърлянето разглежданият актив представлява за прехвърлителя облагаем нематериален актив и

c) непосредствено след прехвърлянето разглежданият актив представлява за приобретателя облагаем нематериален актив.

(2) Действието на данъчно неутралното прехвърляне за целите на настоящата част е уредено в член 776.

[…]“.

16 Член 776 от CTA 2009 гласи:

„(1) Настоящият член урежда действието на „данъчно неутралното прехвърляне“ по смисъла на настоящата част.

(2) Приема се, че за тази цел прехвърляне не предполага:

(a) реализиране на актива от прехвърлителя или

(b) придобиване на актива от приобретателя.

(3) Приема се, че за тази цел приобретателят:

(a) е притежавал актива през цялото време, докато същият се е притежавал от прехвърлителя, и

(b) е положил по отношение на актива цялата дължима грижа, която е положил прехвърлителят.

(4) По-специално:

(a) началната стойност на актива в имуществото на прехвърлителя се приема за начална стойност на актива в имуществото на приобретателя и

(b) всички получени и извършени плащания във връзка с актива, които прехвърлителят е осчетоводил за данъчни цели по силата на настоящата част, се приемат за осчетоводени от приобретателя.

(5) За стойност на актива по параграф (4)(a) се приема признатата за данъчни цели стойност“.

17 Член 764 от CTA 2009 гласи:

„(1) Настоящата глава се прилага за целите на настоящата част, за да се определи дали съответните дружества образуват група и евентуално кое е основното дружество на групата.

[…]“.

18 Член 765 от CTA 2009 предвижда:

„(1) По общо правило:

(a) дружество (наричано по-нататък „дружеството A“) и всички негови дъщерни дружества, 75 % от чийто капитал то притежава, образуват група и

(b) ако някое от тези дъщерни дружества има дъщерни дружества, 75 % от чийто капитал то притежава, последните също се включват в групата, и т.н.

(2) В настоящата глава и в глава 9 дружеството A се приема за основно дружество на групата.

(3) Към параграфи (1) и (2) се прилагат следните разпоредби от настоящата глава“.

19 Член 767 от CTA 2009 гласи:

„(1) По правило дружество (дружеството A) не може да бъде основно дружество на група, ако е дъщерно дружество на друго дружество (дружеството Б), което притежава 75 % от капитала му.

[…]“.

20 Член 59D от Taxes Management Act 1970 (Закон от 1970 г. за управление на данъците, наричан по-нататък „TMA 1970“) предвижда:

„(1) Корпоративният данък за съответния отчетен период е дължим девет месеца и един ден след края на този период.

(2) Ако сборът на така платените суми (съгласно посоченото в декларацията за корпоративен данък) надвишава дължимия данък, надвнесеното се възстановява.

[…]“.

21 По силата на член 87A от TMA 1970 върху неплатения данък се начислява лихва, считано от датата, на която той е станал дължим.

22 Съгласно членове 55 и 56 от TMA 1970, когато решение на данъчната администрация (включително частичен данъчен акт) за изменение на декларацията на дружество за даден отчетен период се обжалва пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), Обединено кралство), плащането на определения данък може да се отложи по споразумение с данъчната администрация или след подаване на искане до този съд, така че данъкът да стане изискуем едва след произнасянето по подадената до този съд жалба.

23 Член 13, параграф 5 от споразумението за избягване на двойното данъчно облагане, сключено между Обединеното кралство и Конфедерация Швейцария въз основа на модела за данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), предвижда, че капиталова печалба като разглежданата, която е реализирана при прехвърляне на активи, се облага само в държавата, в която прехвърлителят е местно лице за данъчни цели.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

24 GL е част от групата дружества Japan Tobacco Inc. (наричана по-нататък „групата JT“).

25 Групата JT е от световен мащаб и извършва дейност по разпространение на тютюневи изделия в 130 страни по целия свят. Начело на групата е котирано на борсата дружество, което е местно лице за данъчни цели в Япония.

26 От акта за преюдициално запитване се установява, че дружеството, стоящо начело на групата JT за Европа, е JTIH — местно лице за данъчни цели в Нидерландия (наричано по-нататък „нидерландското дружество“), което е непряко дружество майка на GL, като връзката между нидерландското дружество и GL е посредством четири други дружества, всичките установени в Обединеното кралство.

27 През 2011 г. GL прехвърля на JTISA — дружество сестра, което е местно лице за данъчни цели в Швейцария (наричано по-нататък „швейцарското дружество“) и е пряко дъщерно дружество на нидерландското дружество — права върху интелектуална собственост за някои марки тютюн и свързани с тях активи (наричано по-нататък „прехвърлянето от 2011 г.“). Полученото от GL възнаграждение е платено от швейцарското дружество, което за тази цел е взело междуфирмен заем в същия размер от нидерландското дружество.

28 През 2014 г. GL прехвърля целия дялов капитал, който притежава в едно от дъщерните си дружества, учредено на остров Ман, на нидерландското дружество (наричано по-нататък „прехвърлянето от 2014 г.“).

29 Данъчната администрация приема два частични данъчни акта, с които определя размера на облагаемите капиталови и други печалби, реализирани от GL при прехвърлянията от 2011 и 2014 г. през съответните отчетни периоди. Тъй като не са местни лица за данъчни цели в Обединеното кралство, за приобретателите възниква незабавно изискуемо задължение за

плащане на данъка върху капиталовата им печалба от активите, като се има предвид, че в данъчното право на Обединеното кралство не се предвижда възможност за отлагане на това задължение или за плащане на данъка на вноски.

30 GL подава две жалби срещу двата частични данъчни акта до First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение).

31 В тези жалби GL по същество твърди разлика в данъчното третиране на разглежданите в главното производство прехвърляния на активи и вътрешногруповите прехвърляния между дружества, които са местни лица за данъчни цели или имат постоянен обект в Обединеното кралство и които са освободени от корпоративен данък. Всъщност, видно от акта за преюдициално запитване, правилата за вътрешногрупови прехвърляния предвиждат, че когато се извършва между подлежащи на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство дружества, прехвърлянето на активи трябва да бъде данъчно неутрално.

32 От една страна, по отношение на жалбата срещу частичния данъчен акт за прехвърлянето от 2011 г. (наричана по-нататък „жалбата от 2011 г.“) GL твърди, първо, че невъзможността за отлагане на плащането на данъчното задължение представлява ограничение на свободата на установяване на нидерландското дружество. Второ, при условията на евентуалност, GL счита, че невъзможността за отлагане на това плащане ограничава правото на свободно движение на капитали на нидерландското дружество и/или на GL. Трето, GL заявява, че макар с оглед на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки Обединеното кралство да има право да обложи реализираната капиталова печалба, задължението за плащане на данъка незабавно и без възможност за отлагане е непропорционално.

33 От друга страна, по отношение на жалбата срещу частичния данъчен акт за прехвърлянето от 2014 г. (наричана по-нататък „жалбата от 2014 г.“) GL твърди, първо, че невъзможността за отлагане на плащането на данъчното задължение представлява ограничение на свободата на установяване на нидерландското дружество. Второ, GL счита, че макар с оглед на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки Обединеното кралство да има право да обложи реализираната капиталова печалба, задължението за плащане на данъка незабавно и без възможност за отлагане е непропорционално.

34 С мотива, че е подало жалбите от 2011 г. и 2014 г., GL отлага плащането на корпоративния данък до решаването на делото по същество, каквото право му предоставя член 55 от TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд, данъчно отделение) заключава, че за всяко прехвърляне на активи има основателни търговски причини, че никое от тях не е част от напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност, и че избягването на данъчно облагане не е основната цел или една от основните цели на някое от тези прехвърляния.

36 Този съд постановява, че правото на Съюза е нарушено, що се отнася до прехвърлянето от 2014 г., но че случаят с прехвърлянето от 2011 г. не е такъв. Той съответно уважава жалбата от 2014 г., но отхвърля жалбата от 2011 г.

37 В това отношение, що се отнася до жалбата от 2011 г., той постановява по-специално, че няма ограничение на свободата на установяване на нидерландското дружество. Що се отнася до правото на свободно движение на капитали, според него на това право не може да се прави позоваване, тъй като разглежданото законодателство се прилага само за групи, съставени от дружества под общ контрол.

38 По отношение на жалбата от 2014 г. той по-конкретно постановява, че е налице ограничение на свободата на установяване на нидерландското дружество, че това дружество обективно е сравнимо с дружество, което се облага с данък в Обединеното кралство, и че липсата на право плащането на данъчното задължение да се отложи, е непропорционална.

39 GL обжалва решението на First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), с което се отхвърля жалбата от 2011 г., пред запитващата юрисдикция, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно и финансово отделение), Обединено кралство). Данъчната администрация пък обжалва пред запитващата юрисдикция решението, с което се уважава жалбата от 2014 г.

40 Запитващата юрисдикция посочва, че въпросът, който възниква в главното производство, е дали при прехвърлянията от 2011 г. и 2014 г. налагането на данъчно задължение без възможност за отлагане на плащането му е съвместимо с правото на Съюза, и по-конкретно, що се отнася до двете прехвърляния, със свободата на установяване по член 49 ДФЕС, а що се отнася до прехвърлянето от 2011 г. — с правото на свободно движение на капитали по член 63 ДФЕС. В допълнение, запитващата юрисдикция иска да се установи какви подходящи коригиращи мерки следва да се предприемат, ако налагането на данъчно задължение без възможност за отлагане на плащането противоречи на правото на Съюза.

41 При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно и финансово отделение) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Приложим ли е член 63 ДФЕС по отношение на национално законодателство като правилата за вътрешногрупови прехвърляния, прилагащо се единствено за групи дружества?

2) Дори да не може да се приеме, че член 63 ДФЕС е общоприложим по отношение на правилата за вътрешногрупови прехвърляния, може ли все пак да се приеме, че той е приложим:
   а) по отношение на движения на капитали от дружество майка, местно лице в държава — членка на ЕС, към дъщерно дружество, местно лице в Швейцария, когато дружеството майка притежава 100 % от дяловете както в местното в Швейцария дъщерно дружество, така и в местното в Обединеното кралство дъщерно дружество, на което е наложено данъчното задължение;
   б) по отношение на движение на капитали от местно в Обединеното кралство дъщерно дружество към местно в Швейцария дъщерно дружество, изцяло притежавани от едно и също дружество майка, местно лице в държава — членка на ЕС, при положение че и двете дружества са дружества сестри, а не дружество майка и дъщерно дружество?

3) Представлява ли законодателство като правилата за вътрешногрупови прехвърляния — водещо до незабавно възникване на данъчно задължение при прехвърляне на активи от местно в Обединеното кралство дружество към местно в Швейцария дружество сестра (неизвършващо търговска дейност в Обединеното кралство чрез постоянен обект), когато и двете дружества са изцяло притежавани дъщерни дружества на общо дружество майка, което е местно лице в друга държава членка, при положение че такова прехвърляне щеше да е данъчно неутрално, ако дружеството сестра също бе местно лице в Обединеното кралство (или извършваше там търговска дейност чрез постоянен обект) — ограничение на свободата на установяване на дружеството майка по член 49 ДФЕС или, ако е относимо, ограничение на свободата на движение на капитали по член 63 ДФЕС?

4) Ако се приеме, че член 63 ДФЕС е приложим:
   а) Представлява ли прехвърлянето на марките и свързаните с тях активи от GL към [швейцарското дружество] срещу насрещна престация, с която се цели да се отрази пазарната стойност на марките, движение на капитали за целите на член 63 ДФЕС?
   б) Представляват ли движенията на капитали от [нидерландското] към [швейцарското дружество], което е негово дъщерно дружество и местно лице в Швейцария, преки инвестиции за целите на член 64 ДФЕС?
   в) След като е приложим само по отношение на някои видове движение на капитали, може ли член 64 ДФЕС да се приложи при обстоятелства, при които движенията на капитали могат да се окачествят както като преки инвестиции (които са посочени в член 64 ДФЕС), така и като друг вид движение на капитали, което не е посочено в член 64 ДФЕС?

5) Ако е имало ограничение, като е безспорно, че ограничението по принцип е било обосновано с императивни съображения от обществен интерес (а именно нуждата да се запази балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане), било ли е това ограничение необходимо и пропорционално по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално когато срещу прехвърлянето на съответния актив данъчнозадълженото лице е реализирало приход, равен на пълната пазарна стойност на актива?

6) Ако е имало нарушение на свободата на установяване и/или на правото на свободно движение на капитали:
   а) Изисква ли правото на ЕС националното законодателство да се тълкува или да се остави без приложение така, че на GL да се даде възможност да отложи плащането на данъка?
   б) Ако това е така, изисква ли правото на ЕС националното законодателство да се тълкува или да се остави без приложение така, че на GL да се даде възможност да отложи плащането на данъка до прехвърлянето на активите извън подгрупата, на която местното в друга държава членка дружество е дружество майка (т.е. „по принципа на материализиране“), или възможността за плащане на данъка на вноски (т.е. „по принципа на погасяване във времето“) е пропорционална коригираща мярка?
   в) Ако по принцип възможността за плащане на данъка на вноски е годна да бъда пропорционална коригираща мярка:

i) Важи ли това само ако националното право е предвиждало тази възможност към момента на прехвърлянето на активите, или е съвместимо с правото на ЕС такава възможност да бъде осигурена посредством коригираща мярка след настъпване на събитието (а именно националният съд да предостави такава възможност след настъпване на събитието чрез прилагане на съответстващо тълкуване или оставяне на законодателството без приложение)?
ii) Изисква ли правото на ЕС националните съдилища да осигурят коригираща мярка, засягаща във възможно най-малка степен заложената в правото на ЕС съответна свобода, или е достатъчно националните съдилища да осигурят коригираща мярка, която, макар да е пропорционална, се отклонява от съществуващото национално право във възможно най-минимална степен?
iii) Какъв период за вноските е необходим? и
iv) Противоречи ли на правото на ЕС коригираща мярка, включваща погасителен план, в който вноските стават изискуеми преди датата, на която споровете между страните са окончателно решени, т.е. трябва ли падежите на вноските да бъдат за в бъдеще?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

42 След представянето на заключението на генералния адвокат, на 29 септември 2022 г. GL подава в секретариата на Съда искане за възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.

43 В подкрепа на това си искане GL по същество посочва, че генералният адвокат е разбрал неправилно някои аспекти на правото на Обединеното кралство и някои факти по спора в главното производство и че поради това следва да се проведе съдебно заседание.

44 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от мотивите, въз основа на които генералният адвокат стига до него (решение от 8 септември 2022 г., Finanzamt R (Освобождаване от ДДС във връзка с вноска на съдружник), C-98/21, EU:C:2022:645, т. 29 и цитираната съдебна практика).

45 Следва също да се припомни, че Статутът и Процедурният правилник на Съда на Европейския съюз не предвиждат възможност за заинтересованите страни да представят становища в отговор на заключение на генералния адвокат. Следователно несъгласието на заинтересована страна със заключението на генералния адвокат не може само по себе си да бъде основание за възобновяване на устната фаза на производството, независимо какви са разгледаните в заключението въпроси (решение от 8 септември 2022 г., Finanzamt R (Освобождаване от ДДС във връзка с вноска на съдружник), C-98/21, EU:C:2022:645, т. 30 и цитираната съдебна практика).

46 С доводите си GL иска да отговори на заключението на генералния адвокат, поставяйки под въпрос някои от неговите преценки.

47 Вярно е наистина, че съгласно член 83 от Процедурния си правилник Съдът може във всеки един момент, след изслушване на генералния адвокат, да постанови започване или възобновяване на устната фаза на производството, по-специално когато счита, че делото не е напълно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от страните или заинтересованите субекти по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз.

48 Налага се обаче изводът, че твърдените от GL фактически и правни грешки не дават основание за възобновяване на устната фаза на производството.

49 От една страна, що се отнася до твърдяното неправилно разбиране на националното право, следва да се отбележи, че GL се позовава на грешка в преценката поради неправилно тълкуване на решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Фактът, че GL тълкува посоченото решение по различен начин, не може обаче да представлява грешка в преценката на националната правна уредба, чието излагане в точки 7—14 от заключението на генералния адвокат това дружество не оспорва.

50 От друга страна, що се отнася до твърдението за грешно разбиране на някои факти в главното производство, достатъчно е да се констатира, че анализът на генералния адвокат се основава на изложените от запитващата юрисдикция и представени в точки 15—30 от заключението му факти.

51 В случая, след като изслуша генералния адвокат, Съдът счита, че разполага с всички необходими данни, за да отговори на поставените от запитващата юрисдикция въпроси.

52 С оглед на това не следва да се постановява възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

По компетентността на Съда

53 От член 86 от Споразумението за оттегляне, влязло в сила на 1 февруари 2020 г., следва, че независимо от оттеглянето на Обединеното кралство от Съюза на 31 януари 2020 г. Съдът запазва компетентността си да се произнася по преюдициални запитвания, отправени от съдилищата на Обединеното кралство преди изтичането на преходния период на 31 декември 2020 г. Такъв е случаят с настоящото преюдициално запитване, което е постъпило в Съда на 30 декември 2020 г. (вж. в този смисъл решение от 3 юни 2021 г., Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, т. 17). От това следва, че Съдът е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси по настоящото дело.

По първия и втория въпрос

54 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата му не попада национално законодателство, приложимо само за групи дружества.

55 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната, или на другата от гарантираните с Договора за функционирането на ЕС основни свободи, трябва да се вземе предвид предметът на съответната правна уредба (вж. в този смисъл решение от 7 април 2022 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Освобождаване на учредените с договор инвестиционни фондове от данъчно облагане), C-342/20, EU:C:2022:276, т. 35 и цитираната съдебна практика).

56 В това отношение Съдът е постановил, че национално законодателство, приложимо единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС. Национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, реализирани единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (решение от 13 ноември 2012 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, т. 91, 92 и цитираната съдебна практика).

57 Освен това, когато национална мярка се отнася едновременно до свободата на установяване и до свободното движение на капитали, в практиката си Съдът приема, че по принцип тази мярка следва да се прецени с оглед само на една от тези две свободи, ако при обстоятелствата в главното производство се окаже, че едната от тях е напълно второстепенна по отношение на другата и може да бъде свързана с нея (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, т. 37 и цитираната съдебна практика).

58 Освен това от практиката на Съда следва, че ако урежда само отношенията в рамките на група дружества, съответната национална правна уредба се отнася основно до свободата на установяване (решение от 26 юни 2008 г., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, т. 68 и цитираната съдебна практика).

59 В случая разглежданото в главното производство законодателство се отнася до данъчното третиране на вътрешногруповото прехвърляне на активи. От акта за преюдициално запитване освен това става ясно, че правилата за вътрешногрупови прехвърляния се прилагат само за прехвърляния, които са извършени в рамките на група дружества, като разглежданото в главното производство национално законодателство определя понятието „група дружества“ като дружество и неговите дъщерни дружества, 75 % от чийто капитал то притежава, както и дъщерните им дружества, 75 % от чийто капитал те притежават.

60 Освен това, както посочва правителството на Обединеното кралство, тези правила се прилагат за прехвърляния на активи между дружество майка и дъщерните му дружества (или поддъщерни дружества), върху които то има определено пряко (или непряко) влияние, както и за прехвърляния на активи между дъщерни дружества сестри (или поддъщерни дружества), които имат общо дружество майка с определено влияние върху тях. И в двата посочени случая правилата за вътрешногрупово прехвърляне се прилагат поради участието, което дружеството майка има в капитала на дъщерните си дружества и което му позволява да упражнява определено влияние върху тях.

61 Дори да се приеме, че тези правила имат ограничително въздействие върху свободното движение на капитали, това въздействие би било неизбежна последица от евентуалното ограничаване на свободата на установяване и следователно не оправдава самостоятелното разглеждане на посоченото законодателство от гледна точка на член 63 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2007 г., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 24 и цитираната съдебна практика).

62 Следователно национална правна уредба като вътрешногруповите правила за прехвърляне, която се прилага само за групи дружества, попада предимно в приложното поле на гарантиращия свободата на установяване член 49 ДФЕС и не се налага да се преценява с оглед на гарантиращия свободното движение на капитали член 63 ДФЕС.

63 Освен това следва да се припомни, че член 63 ДФЕС по никакъв начин не би могъл да се приложи към положение, което по принцип попада в приложното поле на член 49 ДФЕС, когато едно от съответните дружества е установено за данъчни цели в трета страна, какъвто е случаят с швейцарското дружество в случая по прехвърлянето от 2011 г.

64 Всъщност, след като Договорът за функционирането на ЕС не разпростира свободата на установяване върху трети страни, не трябва да се допуска тълкуването на член 63, параграф 1 ДФЕС — що се отнася до отношенията с третите страни — да позволява на икономически оператори, които не попадат в рамките на териториалния обхват на свободата на установяване, да извличат полза от нея (решение от 24 ноември 2016 г., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, т. 42 и цитираната съдебна практика).

65 Ето защо приложимостта на член 63 ДФЕС не следва да бъде допълнително разгледана, както се иска с втория въпрос.

66 С оглед на всички изложени съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата му не попада национално законодателство, приложимо само за групи дружества.

По третия въпрос

67 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство — което при прехвърляне на активи от дружество, местно лице за данъчни цели в една държава членка, на дружество сестра, местно лице за данъчни цели в трета страна и без постоянен обект за извършване на търговска дейност в тази държава членка, налага незабавно изискуемо данъчно задължение в случаите, когато и двете дружества са дъщерни дружества и изцяло принадлежат на едно и също дружество майка, местно лице за данъчни цели в друга държава членка — представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС на това дружество майка, при положение че прехвърлянето би било данъчно неутрално, ако и дружеството сестра беше местно лице за данъчни цели в първата държава членка или извършваше там търговска дейност чрез постоянен обект.

68 Най-напред следва да се отбележи, както прави и генералният адвокат в точки 41 и 42 от заключението си, от една страна, че този въпрос се отнася само за сделки от вида на прехвърлянето от 2011 г., а именно прехвърляне на активи от дружество, което се облага с данък в Обединеното кралство, към дружество, което е установено за данъчни цели в трета страна, в случая в Швейцария, и което не се облага с данък в Обединеното кралство.

69 От друга страна, въпросът се отнася за положение, при което дружеството майка, в случая нидерландското дружество, е упражнило свободата си по член 49 ДФЕС, като е установило в Обединеното кралство дъщерно дружество, в случая GL.

70 Съгласно постоянната практика на Съда свободата на установяване, която член 49 ДФЕС гарантира на гражданите на Съюза, обхваща по силата на член 54 ДФЕС 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 Съюза правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. в този смисъл решение от 22 септември 2022 г., W (Приспадане на окончателни загуби на чуждестранно място на стопанска дейност), C-538/20, EU:C:2022:717, т. 14 и цитираната съдебна практика).

71 Свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава членка на гражданите на други държави членки и на дружествата, посочени в член 54 ДФЕС, и забранява, що се отнася до дружествата, всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището (решение от 6 октомври 2022 г., Contship Italia, C-433/21 и C-434/21, EU:C:2022:760, т. 34 и цитираната съдебна практика).

72 Както обаче констатира генералният адвокат в точка 45 от заключението си, национално законодателство като правилата за вътрешногрупови прехвърляния не води до разлика в третирането в зависимост от това къде дружеството майка е местно лице за данъчни цели, тъй като третира местното в Обединеното кралство дъщерно дружество на дружество майка, чието седалище е в друга държава членка, по същия начин, по който третира местното в Обединеното кралство дъщерно дружество на дружество майка, чието седалище е в Обединеното кралство. В случая данъчното третиране на GL би било същото, ако дружеството майка, а именно нидерландското дружество, беше местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство.

73 От това следва, че такова национално законодателство не третира по-неблагоприятно дъщерно дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка, в сравнение със сходно дъщерно дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство.

74 Следователно такова законодателство не води до каквото и да било ограничаване на свободата на установяване на дружеството майка.

75 Изтъкнатите от GL доводи не оборват този извод. Според GL невъзможността за данъчно неутрално прехвърляне на активи от GL — дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство и което е придобито от нидерландското дружество — към дъщерно дружество на последното би направила придобиването на GL от нидерландското дружество по-малко привлекателно и вероятно би го разубедила да го извърши.

76 В това отношение следва да се констатира, че съдебната практика, на която се позовава GL и съгласно която има ограничение на свободата на установяване, когато мярка прави „по-малко привлекателно упражняването на тази свобода“, обхваща хипотези, които се различават от разглежданата в главното производство, а именно хипотези, при които дружество, което иска да упражни свободата си на установяване в друга държава членка,

търпи неизгода в сравнение със сходно дружество, което не упражнява тази свобода (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36 и 37).

77 В случая обаче правилата за вътрешногрупово прехвърляне налагат незабавно изискуемо данъчно задължение при прехвърляне на активи от дъщерно дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, на дружество майка, което не е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, към трета страна и налагат същото данъчно задължение в сходно положение на прехвърляне на активи от дъщерно дружество, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, на дружество майка, което е местно лице за данъчни цели в Обединеното кралство, към трета страна.

78 С оглед на всички изложени съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство — което при прехвърляне на активи от дружество, местно лице за данъчни цели в една държава членка, на дружество сестра, местно лице за данъчни цели в трета страна и без постоянен обект за извършване на търговска дейност в тази държава членка, налага незабавно изискуемо данъчно задължение в случаите, когато и двете дружества са дъщерни дружества и изцяло принадлежат на едно и също дружество майка, местно лице за данъчни цели в друга държава членка — представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС на това дружество майка, при положение че прехвърлянето би било данъчно неутрално, ако и дружеството сестра беше местно лице за данъчни цели в първата държава членка или извършваше там търговска дейност чрез постоянен обект.

По четвъртия въпрос

79 Тъй като е поставен при условията на евентуалност, а именно само ако Съдът отговори положително на първия и втория въпрос за приложимостта в случая на член 63 ДФЕС, на четвъртия въпрос не е необходимо да се отговаря.

По петия въпрос

80 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ограничение на правото на свободно установяване — дължащо се на разлика в третирането на възмездните вътрешногрупови прехвърляния, извършени на национално и трансгранично равнище по силата на национално законодателство, което предвижда налагане на незабавно изискуемо данъчно задължение при прехвърляне на активи от дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка — принципно би могло да се обоснове с необходимост от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, без при това да се налага да се предвиди възможност за отлагане на плащането на дължимия данък, за да се гарантира пропорционалност на това ограничение в случаите, когато съответното данъчнозадължено лице е получило в замяна на прехвърлянето на активите сума, равна на пълната им пазарна стойност.

81 Най-напред следва да се уточни, че на този въпрос не следва да се отговаря, що се отнася до прехвърлянето от 2011 г. От една страна, съгласно отговора на третия въпрос законодателство като правилата за вътрешногрупово прехвърляне не води до каквото и да било ограничение на свободата на установяване на дружеството майка. От друга страна, по

отношение на евентуалното наличие на ограничение на свободата на установяване на GL следва да се констатира, че прехвърлянето на активи от дружество, което е данъчнозадължено лице в Обединеното кралство, на дружество, което е местно лице за данъчни цели в Швейцария и не подлежи на данъчно облагане в Обединеното кралство, не попада в приложното поле на член 49 ДФЕС, тъй като Конфедерация Швейцария не е държава членка. Всъщност Договорът за функционирането на ЕС не разпростира свободата на установяване спрямо трети страни и приложното поле на член 49 ДФЕС не обхваща случаите на установяване на дружество от държава членка в трета страна (вж. в този смисъл определение от 10 май 2007 г., A и B, C-102/05, EU:C:2007:275, т. 29).

82 По отношение на прехвърлянето от 2014 г., при което GL прехвърля акции на дъщерно дружество на нидерландското дружество, безспорно е установено, че правилата за вътрешногрупово прехвърляне водят до разлика в данъчното третиране на дружествата, които се облагат с корпоративен данък в Обединеното кралство и извършват вътрешногрупово прехвърляне на активи, в зависимост от това дали прехвърлят активи на дружество от Обединеното кралство, или на дружество, установено в държава членка. Посочените правила предвиждат, че когато такова дружество прехвърли активи на дружество от групата, което подлежи на данъчно облагане в Обединеното кралство, не възниква каквото и да било данъчно задължение, но че такова предимство не се предоставя в случаите, когато прехвърлянето се извършва, както в случая с прехвърлянето от 2014 г., на дружество от групата, което подлежи на данъчно облагане в държава членка.

83 Тези правила представляват следователно ограничение на свободата на установяване, тъй като водят до по-неблагоприятно данъчно третиране на дружествата, които подлежат на данъчно облагане в Обединеното кралство и извършват вътрешногрупово прехвърляне на активи на дружества, които не подлежат на данъчно облагане в Обединеното кралство, в сравнение с дружествата, които подлежат на данъчно облагане в Обединеното кралство и извършват вътрешногрупово прехвърляне на активи на дружества, които подлежат на данъчно облагане в Обединеното кралство.

84 Запитващата юрисдикция явно приема, че подобно ограничение може да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, а именно с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

85 Според правителството на Обединеното кралство Съдът е признал, че запазването на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки по принцип може да обоснове разлика в третирането между трансграничните сделки и сделките, извършвани в рамките на една и съща зона на данъчна компетентност. Според това правителство разглежданите в главното производство национални мерки преследват такава цел, пропорционални са и не надхвърлят необходимото за постигането ѝ.

86 Както Съдът многократно е постановявал, обосновка, изведена от необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, може да се приеме, когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. в този смисъл решение от 20 януари 2021 г., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 59 и цитираната съдебна практика).

87 Разглежданата в главното производство правна уредба обаче и произтичащото от нея ограничение не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тази цел (вж. в този смисъл решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 63 и цитираната съдебна практика).

88 Както констатира генералният адвокат в точка 62 от заключението си, единственият въпрос, който продължава да стои и по който страните в главното производство имат разногласия, се отнася до пропорционалния спрямо тази цел характер на изискването за незабавно плащане на разглеждания данък, без възможност за отлагане на плащането. Въпросът на запитващата юрисдикция всъщност се отнася до последиците от изключването на GL от освобождаването от облагане по силата на правилата за вътрешногрупови прехвърляния, тоест до обстоятелството, че сумата на дължимия данък е незабавно изискуема.

89 В това отношение от практиката на Съда следва, че държава членка, която има право да облага капиталовата печалба от прехвърляне на намиращи се на територията ѝ активи, може, за да гарантира данъчното им облагане, да предвиди различно от ефективната им реализация данъчно събитие (вж. в този смисъл решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 45). Следователно държава членка може, за да гарантира данъчното облагане на активите, да обложи с данък нереализирана капиталова печалба.

90 Приема се обаче, че когато държава членка предвиди незабавно събиране на данък за нереализирани капиталови печалби, възникнали в данъчната ѝ компетентност поради преместване на мястото на действително управление на дружество извън територията ѝ, тази ѝ правна уредба е непропорционална, тъй като съществуват мерки, които биха могли да засегнат по-слабо свободата на установяване, отколкото незабавното събиране на данъка. В това отношение Съдът приема, че всъщност данъчнозадълженото лице следва да избере между, от една страна, незабавното плащане на този данък, и от друга страна, отложеното плащане на сумата на посочения данък, ведно евентуално с лихви съгласно приложимата национална правна уредба (решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 67).

91 В този контекст, както констатира генералният адвокат в точка 68 от заключението си, за провеждането на разграничение между реализирана капиталова печалба на дружество от вътрешногрупово прехвърляне на активи и нереализираната капиталова печалба от особено значение са две обстоятелства, а именно, от една страна, обстоятелството, че характерен за всички случаи на данъчно облагане при напускане е проблемът с ликвидността, пред който е изправено данъчнозадълженото лице, което трябва да плати данък върху капиталова печалба, която още не е реализирало, а от друга страна, обстоятелството, че данъчните органи трябва да гарантират плащането на данъка върху капиталовите печалби, реализирани през периода, през който активите са се намирали под тяхната данъчна юрисдикция (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 52), и че рискът от неплащане на данъка може да нарасне с течение на времето (вж. в този смисъл решения от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 74, и от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 50).

92 Когато обаче е реализирало капиталова печалба от продажбата на активи, данъчнозадълженото лице обикновено не е изправено пред недостиг на финансови средства и може да плати данъка върху капиталовата печалба с постъпленията от тази

продажба. В случая от акта за преюдициално запитване и от самия текст на петия въпрос става ясно, че при прехвърлянето от 2014 г. GL безспорно е получило възнаграждение, съответстващо на пазарната стойност на прехвърлените активи. Следователно капиталовата печалба, за която GL се облага с данък, съответства на реализираната капиталова печалба.

93 Ето защо, като се има предвид, най-напред, че към момента на данъчното събитие капиталовата печалба е реализирана, по-нататък, че данъчните органи трябва да гарантират плащането на данъка върху капиталовата печалба, реализирана по време, когато активите са били под данъчната им юрисдикция, и накрая, че рискът от неплащане на данъка може да нарасне с течение на времето, изискване за незабавно плащане на данъчното задължение изглежда пропорционално на целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, като не се налага да се предоставя възможност на данъчнозадълженото лице за отлагане на плащането.

94 С оглед на всички изложени съображения на петия въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ограничение на правото на свободно установяване — дължащо се на разлика в третирането на възмездните вътрешногрупови прехвърляния, извършени на национално и трансгранично равнище, по силата на национално законодателство, което предвижда налагане на незабавно изискуемо данъчно задължение при прехвърляне на активи от дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка — принципно би могло да се обоснове с необходимост от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, без при това да се налага да се предвиди възможност за отлагане на плащането на дължимия данък, за да се гарантира пропорционалност на това ограничение в случаите, когато съответното данъчнозадължено лице е получило в замяна на прехвърлянето на активите сума, равна на пълната им пазарна стойност.

По шестия въпрос

95 Предвид отговора на петия въпрос не е необходимо да се отговаря на шестия въпрос.

По съдебните разноски

96 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 (трети състав) реши:

1) **Член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата му не попада национално законодателство, приложимо само за групи дружества.**

2) **Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че национално законодателство — което при прехвърляне на активи от дружество, местно лице за данъчни цели в една държава членка, на дружество сестра, местно лице за данъчни цели в трета страна и без постоянен обект за извършване на търговска дейност в тази държава**

членка, предвижда налагане на незабавно изискуемо данъчно задължение в случаите, когато и двете дружества са дъщерни дружества и изцяло принадлежат на едно и също дружество майка, местно лице за данъчни цели в друга държава членка — не представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС на това дружество майка, при положение че прехвърлянето би било данъчно неутрално, ако и дружеството сестра беше местно лице за данъчни цели в първата държава членка или извършваше там търговска дейност чрез постоянен обект.

3) **Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че ограничение на правото на свободно установяване — дължащо се на разлика в третирането на възмездните вътрешногрупови прехвърляния, извършени на национално и трансгранично равнище, по силата на национално законодателство, което предвижда налагане на незабавно изискуемо данъчно задължение при прехвърляне на активи от дружество, което е местно лице за данъчни цели в държава членка — принципно би могло да се обоснове с необходимост от запазване на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, без при това да се налага да се предвиди възможност за отлагане на плащането на дължимия данък, за да се гарантира пропорционалност на това ограничение в случаите, когато съответното данъчнозадължено лице е получило в замяна на прехвърлянето на активите сума, равна на пълната им пазарна стойност.**

Подписи