Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

23 ноември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Пряко данъчно облагане — Корпоративен данък — Директива 90/434/ЕИО — Член 10, параграф 2 — Прехвърляне на активи — Чуждестранна постоянна стопанска единица, която при прехвърляне на активи е прехвърлена на дружество получател, което също е чуждестранно — Право на държавата членка на прехвърлящото дружество да обложи печалбите или капиталовите печалби на тази стопанска единица, възникнали в резултат от прехвърлянето на активи — Национално законодателство, което предвижда незабавно облагане на печалбите или капиталовите печалби още в годината на прехвърляне — Събиране на дължимия данък като приход за данъчната година, през която е извършено прехвърлянето на активи“

По дело C-292/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) с акт от 20 май 2016 г., постъпил в Съда на 25 май 2016 г., в рамките на производство, образувано по инициатива на

A Oy,

СЪДЪТ (първи състав)

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, председател на състава, C. G. Fernlund (докладчик), J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев и E. Regan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 юни 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за A Oy, от T. Torkkel,

– за финландското правителство, от S. Hartikainen, в качеството на представител,

– за германското правителство, от T. Henze, в качеството на представител,

– за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson и N. Otte Widgren, в качеството на представители,

* Език на производството: фински.

– за Европейската комисия, от W. Roels и I. Koskinen, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юли 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС и на член 10, параграф 2 от Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 255, 1990 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92, наричана по-нататък „Директивата за сливанията“).

2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия) по инициатива на дружество A Oy, учредено по финландското право, относно незабавното облагане на капиталовите печалби на чуждестранна постоянна стопанска единица на това дружество, възникнали в резултат от прехвърлянето на тази стопанска единица на дружество, което също е чуждестранно, в рамките на прехвърляне на активи, и относно събирането на дължимия данък като приход за данъчната година, през която е извършено това прехвърляне.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, буква в) от Директивата за сливанията:

„За целите на настоящата директива:

[…]

в) „прехвърляне на активи“ означава сделка, при която едно дружество при прекратяване без ликвидация прехвърля всичките или един или повече клонове от своята дейност на друго дружество в замяна на прехвърляне на ценни книжа, представляващи капитала на дружеството, което получава прехвърлените активи;

[…]“.

4 Член 10, параграф 2 от тази директива предвижда:

„[…] [К]огато държавата членка на прехвърлящото дружество прилага система за данъчно облагане на печалби, получени в целия свят, тази държава членка има правото да облага печалбите или капиталовите печалби на постоянната стопанска единица, възникнали в резултат от сливането, разделянето или прехвърлянето на активи, при условие че дава облекчение във връзка [с] данъка, който, ако не съществуваше настоящата директива, би бил начислен върху тази печалба или капиталови печалби в държавата членка по местонахождение на постоянната стопанска единица по същия начин и в същия размер, ако данъкът е бил начислен и изплатен“.

Финландското право

5 Съгласно член 9, параграф 1, точка 1 от Tuloverolaki (Закон за данъка върху доходите) на подоходно облагане подлежи всяко установено във Финландия през данъчната година физическо или юридическо лице, местно сдружение или наследник на открито там наследство за доходите, получени във Финландия и в чужбина (неограничено данъчно задължение).

6 Директивата за сливанията е транспонирана във финландското право с laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995) (Закон за изменение на Закона за данъчното облагане на доходите от стопанска дейност (1733/1995) от 29 декември 1995 г., влязъл в сила на 1 януари 1996 г.

7 Съгласно член 52e, трети параграф от elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (Закон за данъчното облагане на доходите от стопанска дейност), изменен (наричан по-нататък „EVL“):

„Ако прехвърлените активи и пасиви са свързани с разположена в друга държава — членка на Европейския съюз, постоянна стопанска единица на местно дружество, печалбата, която вероятно може да се реализира при разпореждането с посочените активи, и провизиите, приспаднати от доходите на постоянната стопанска единица за целите на данъчното облагане, се включват в облагаемите доходи на прехвърлящото дружество. От данъка, дължим върху тези доходи във Финландия, се приспада данъкът, който, ако не съществуваше посочената в член 52 [Директива за сливанията], щеше да бъде платен върху тези доходи в държавата, в която се намира постоянната стопанска единица“.

8 Видно от мотивите към законопроекта, довел до приемането на Закона за изменение на Закона за данъчното облагане на доходите от стопанска дейност, член 52e, трета алинея от EVL, който транспонира във финландското право дерогацията по член 10, параграф 2 от Директивата за сливанията, засяга случаите, когато поради прехвърлянето на активите на чуждестранна постоянна стопанска единица на дружество, което също е чуждестранно, тези активи престават да попадат в данъчната юрисдикция на Финландия. В тези случаи пазарната стойност на прехвърляните активи, както и провизиите, които преди това са приспаднати от доходите на постоянната стопанска единица при данъчното облагане във Финландия, се включват в облагаемите доходи на тази стопанска единица през данъчната година, през която се извършва прехвърлянето. От данъка, дължим във Финландия върху подлежащите на реализиране доходи, се приспада данъкът, който би бил начислен върху тези доходи в държавата членка, в която се намира постоянната стопанска единица, ако Директивата беше неприложима.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

9 През 2006 г. в рамките на прехвърляне на активи A прехвърля на австрийско дружество постоянна стопанска единица в Австрия и получава в замяна дялове от капитала на последното дружество. Съгласно член 52e, трета алинея от EVL на A е начислен данък върху капиталовите печалби, възникнали в резултат от тази операция за данъчната 2006 г., и данъкът е събран като приход за същата данъчна година.

10 A подава молба за корекция пред Verotuksen oikaisulautakunta (Комисия по данъчни жалби, Финландия). След като тази молба е отхвърлена, A сезира Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия), като твърди, че разглежданото по главното производство законодателство нарушава свободата на установяване, понеже в идентично национално положение данъчното облагане се извършва едва в момента на реализиране на капиталовите печалби, т.е. при разпореждането с прехвърлените активи.

11 Запитващата юрисдикция посочва, че според Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Служба за защита на правата на органите, които имат данъчни правомощия, Финландия) член 52e, трета алинея от EVL няма как да противоречи на правилата и принципите на правото на Съюза, защото тази разпоредба цели да транспонира във финландското право член 10, параграф 2 от Директивата за сливанията.

12 Запитващата юрисдикция все пак отбелязва, че последната разпоредба позволява данъчното облагане на капиталови печалби в случай като процесния по главното производство, но не уточнява момента, в който то трябва да се извърши.

13 Ето защо същата юрисдикция се пита дали, като предвижда облагането на капиталовите печалби в рамките на данъчната година, през която се извършва прехвърлянето на активи, докато при идентично национално положение облагането се извършва едва в момента на реализиране на дохода, т.е. при разпореждането с прехвърлените активи, разглежданото по главното производство законодателство представлява ограничение на свободата на установяване. Ако това е така, запитващата юрисдикция иска да се установи дали въпросното законодателство може да бъде обосновано с императивно съображение от общ интерес, свързано с разпределението на данъчната компетентност между държавите членки, и при утвърдителен отговор — дали то е пропорционално на тази цел.

14 При тези условия Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 49 ДФЕС финландска правна уредба, съгласно която, ако финландско дружество прехвърля активи на разположена в друга държава — членка на ЕС, постоянна стопанска единица чрез прехвърлянето на дейност на установено в тази държава дружество и в замяна на това получава нови акции, прехвърлянето на активите се облага незабавно през годината на прехвърлянето, докато при съответно национално положение данъчното облагане се извършва едва към момента на реализирането?

2) Налице ли е непряка или пряка дискриминация, ако Финландия извършва данъчното облагане незабавно през годината на прехвърляне на дейността, преди да е била реализирана печалбата, а при национални положения — едва към момента на реализирането?

3) При отрицателен отговор на първия и утвърдителен отговор на втория въпрос, може ли ограничението на правото на установяване да бъде обосновано със съображения като императивно съображение от общ интерес или запазването на националното правомощие за данъчно облагане? Забраненото ограничение съобразено ли е с принципа на пропорционалност?“.

По преюдициалните въпроси

15 С преюдициалните си въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство като разглежданото по главното производство, което — в случай че при прехвърляне на активи местно дружество прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също чуждестранно дружество — от една страна, предвижда незабавно облагане на капиталовите печалби, възникнали в резултат от прехвърлянето, и от друга, не разрешава отложено събиране на дължимия данък, докато при идентично национално положение капиталовите печалби се облагат едва при разпореждането с прехвърлените активи.

16 Като начало следва да се отбележи, от една страна, че е безспорно, че разглежданата по главното производство операция, с която A е прехвърлило чуждестранна стопанска единица на също чуждестранно дружество, представлява прехвърляне на активи по смисъла на член 2, буква в) от Директивата за сливанията. От друга страна, не се спори, че облагането на капиталовите печалби на тази постоянна стопанска единица, възникнали в резултат от тази операция, попада в обхвата на член 10, параграф 2 от същата директива.

17 От член 10, параграф 2 от Директивата за сливанията следва, че когато активите, прехвърлени при сливане, разделяне или прехвърляне на активи, включват постоянна стопанска единица на прехвърлящото дружество, която се намира в държава членка, различна от тази на посоченото дружество, държавата членка на прехвърлящото дружество има правото, ако прилага система за данъчно облагане на получени в целия свят печалби, да обложи печалбите или капиталовите печалби на постоянната стопанска единица, възникнали в резултат от тази операция, при условие че дава облекчение във връзка с данъка, който, ако не съществуваше цитираната директива, би бил начислен върху тази печалба или капиталови печалби в държавата членка по местонахождение на постоянната стопанска единица по същия начин и в същия размер, както ако данъкът е бил действително начислен и изплатен.

18 Следователно тази разпоредба разрешава на държавата членка на прехвърлящото дружество да обложи печалбите или капиталовите печалби, възникнали в резултат от операция по сливане, разделяне или прехвърляне на активи, стига тази държава да спазва предвидените в споменатата разпоредба изисквания.

19 В настоящия случай от преписката пред Съда следва, че съгласно разглежданото по главното производство законодателство, от една страна, капиталовите печалби на чуждестранна постоянна стопанска единица на местно дружество се облагат, когато в рамките на прехвърляне на активи тази постоянна стопанска единица се прехвърля на също чуждестранно дружество. Дължимият данък се намалява с данъка, който, ако не съществуваше Директивата за сливанията, би бил начислен върху тези капиталови печалби в държавата членка по местонахождение на постоянната стопанска единица. От друга страна, този данък се събира като приход за данъчната година, през която се извършва подобна операция.

20 Като предвижда облагането на такива капиталови печалби и същевременно допуска приспадането на данъка, който, ако не съществуваше цитираната директива, би бил начислен върху тях в държавата членка по местонахождение на постоянната стопанска единица, това законодателство просто привежда в действие възможността, предоставена на държавите членки с член 10, параграф 2 от споменатата директива.

21 От друга страна, нито член 10, параграф 2, нито друг член от Директивата за сливанията съдържа разпоредби относно момента, в който трябва да бъде събран дължимият данък.

22 Следователно държавите членки трябва, при спазване на правото на Съюза, да изготвят такива разпоредби.

23 В това отношение от практиката на Съда следва, че операциите, които попадат в обхвата на Директивата за сливанията, представляват особен начин на упражняване на свободата на установяване, важен за правилното функциониране на вътрешния пазар, и следователно се числят към икономическите дейности, за които държавите членки са длъжни да зачитат тази свобода (вж. в този смисъл решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 28 и цитираната съдебна практика).

24 Съгласно постоянната практика на Съда член 49 ДФЕС въвежда задължение за премахване на ограниченията на свободата на установяване. Макар съгласно редакцията им разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, свързани със свободата на установяване, да имат за цел

да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата членка по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 58 и цитираната съдебна практика).

25 Всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на свободата на установяване, трябва да се разглеждат като нейни ограничения (решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 59 и цитираната съдебна практика).

26 В настоящия случай от преписката пред Съда се вижда, че единствено когато в рамките на прехвърляне на активи местно дружество прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също чуждестранно дружество, разглежданото по главното производство законодателство предвижда незабавно облагане на капиталовите печалби и пристъпване към събиране на дължимия данък като приход за данъчната година, през която се извършва това прехвърляне.

27 Такава разлика в третирането може да разубеди установените във Финландия дружества да упражняват икономическа дейност в друга държава членка чрез постоянна стопанска единица и следователно представлява ограничение на свободата на установяване.

28 Подобно ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако може да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза. Освен това в тази хипотеза е необходимо то да може да гарантира осъществяването на съответната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42 и цитираната съдебна практика).

29 Досежно съпоставимостта на съответните положения се налага изводът, че от гледна точка на законодателството на държава членка, което цели да обложи реализираните в рамките на данъчната ѝ юрисдикция капиталови печалби, положението на дружество, което при прехвърляне на активи прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също чуждестранно дружество, е — що се отнася до облагането на капиталовите печалби на тази постоянна стопанска единица, реализирани в рамките на данъчната юрисдикция на същата държава членка преди прехвърлянето — съпоставимо с положението на местно дружество, което при прехвърляне на активи прехвърля постоянна стопанска единица на друго местно дружество (вж. в този смисъл решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 38 и цитираната съдебна практика).

30 По отношение на въпроса дали ограничението може да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза, следва да се припомни, от една страна, че обосновката, свързана с необходимостта от запазване на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, е законосъобразна цел, призната от Съда, и че при отсъствието на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на своите правомощия за данъчно облагане, с оглед на избягване на двойното данъчно облагане (решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 42 и цитираната съдебна практика).

31 От друга страна, в съответствие с принципа на териториалност на данъците държавата членка има право — в случай на прехвърляне на чуждестранно дружество на чуждестранна постоянна стопанска единица чрез прехвърляне на активи — да обложи към момента на прехвърлянето капиталовите печалби, реализирани в рамките на данъчната ѝ юрисдикция преди това

прехвърляне. Такава мярка цели да предотврати положения, които могат да застрашат правото на същата държава членка да упражнява данъчната си компетентност във връзка с дейностите, извършвани в рамките на тази компетентност (вж. в този смисъл решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 43 и цитираната съдебна практика).

32 Ето защо прехвърлянето на чуждестранно дружество на чуждестранна постоянна стопанска единица на местно дружество, чрез прехвърляне на активи, не би могло да означава, че съответната държава членка трябва да се откаже от своето право да обложи с данък капиталовите печалби, възникнали в рамките на нейната данъчна юрисдикция преди прехвърлянето (вж. в този смисъл решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 44).

33 В настоящия случай, след като прехвърлянето на чуждестранна стопанска единица, в рамките на прехвърляне на активи, на също чуждестранно дружество, води до загубването от Финландия изобщо на връзка с тази стопанска единица, и следователно на правомощието ѝ да обложи припадащите се на активите на тази постоянна стопанска единица капиталови печалби след прехвърлянето, се налага изводът, че национално законодателство като разглежданото по главното производство е в състояние да гарантира запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

34 Колкото до пропорционалността на разглежданото по главното производство законодателство, от практиката на Съда следва, на първо място, че определянето от държавата членка на прехвърлящото дружество, с цел да запази упражняването на правомощията си за данъчно облагане, на размера на данъка върху реализираните в рамките на данъчната ѝ юрисдикция капиталови печалби в момента, когато данъчната ѝ юрисдикция върху съответните активи престава да съществува — в конкретния случай, в момента на съответното прехвърляне — е съобразено с принципа на пропорционалност (решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 48 и цитираната съдебна практика).

35 На второ място, Съдът е постановил, че законодателството на държава членка, което оставя на данъкоплатеца избора между, от една страна, незабавно плащане на данъка, което създава свързана с ликвидните средства неизгода за това дружество, но го освобождава от последващи административни тежести, и от друга страна, отложено плащане на този данък, евентуално съпътствано с лихви съгласно приложимата национална правна уредба, което по необходимост е придружено от административна тежест за данъкоплатеца, свързана с проследяването на прехвърлените активи, представлява мярка, която, бидейки годна да гарантира балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, накърнява в по-малка степен свободата на установяване, отколкото незабавното събиране на дължимия данък (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 73).

36 По отношение на административната тежест Съдът е уточнил, че данъкоплатецът следва да има избор между, от една страна, това да понесе административните тежести във връзка с отложеното плащане на данъка, и от друга, незабавното събиране на този данък. Ако данъкоплатецът счита, че тези тежести не са прекомерни и избере да ги понесе, тежестите за данъчната администрация също не биха могли да се квалифицират като прекомерни (вж. в този смисъл решение от 16 април 2015 г., Комисия/Германия, C-591/13, EU:C:2015:230, т. 73 и цитираната съдебна практика).

37 Ето защо, след като разглежданото по главното производство законодателство не оставя на местното дружество, което в рамките на прехвърляне на активи прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също чуждестранно дружество, избор между, от една страна, незабавно плащане на данъка върху капиталовите печалби на постоянната стопанска единица, и

от друга, отложено плащане на посочения данък, това законодателство надхвърля необходимото за постигането на целта за запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

38 Изложеният извод не може да се постави под въпрос с факта, че в съответствие с член 10, параграф 2 от Директивата за сливанията същото законодателство дава облекчение във връзка с данъка, който, ако не съществуваше тази директива, би бил начислен върху капиталовите печалби в държавата членка по местонахождение на чуждестранната постоянна стопанска единица, защото непропорционалността на посоченото законодателство не произтича от размера на дължимия данък, а се дължи на факта, че то не предвижда възможността за данъкоплатеца да отложи момента на събиране на този данък (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, C-646/15, EU:C:2017:682, т. 60).

39 По отношение на изтъкнатата от германското и от шведското правителство обосновка — необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка, следва да се отбележи, че действително Съдът вече е приел, че тя може да представлява императивно съображение от общ интерес, което да обосновава ограничение на свободите на движение, гарантирани с Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решение от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 46 и цитираната съдебна практика), но разглежданото по главното производство законодателство не е в състояние да гарантира постигането на това, така че в случай като процесния по главното производство посочената цел не може да оправдае евентуалното ограничение на свободата на установяване. Както отбелязва Комисията, всъщност разрешаването от държава членка на местно прехвърлящо дружество да избере отложено плащане на данъка не би накърнило нито възможността на тази държава членка да поиска от посоченото дружество сведенията, необходими за събирането на дължимия данък, нито възможността реално да пристъпи към това събиране (вж. по аналогия решение от 19 юни 2014 г., Strojírny Prostějov и ACO Industries Tábor, C-53/13 и C-80/13, EU:C:2014:2011, т. 49—53).

40 С оглед на изложените дотук съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство като разглежданото по главното производство, което — в случай че при прехвърляне на активи местно дружество прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също чуждестранно дружество — от една страна, предвижда незабавно облагане на капиталовите печалби, възникнали в резултат от прехвърлянето, и от друга, не разрешава отложено събиране на дължимия данък, докато при идентично национално положение капиталовите печалби се облагат едва при разпореждането с прехвърлените активи, доколкото посоченото законодателство не позволява отложено събиране на такъв данък.

По съдебните разноски

41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национално законодателство като разглежданото по главното производство, което — в случай че при прехвърляне на активи местно дружество прехвърля чуждестранна постоянна стопанска единица на също

чуждестранно дружество — от една страна, предвижда незабавно облагане на капиталовите печалби, възникнали в резултат от прехвърлянето, и от друга, не разрешава отложено събиране на дължимия данък, докато при идентично национално положение капиталовите печалби се облагат едва при разпореждането с прехвърлените активи, доколкото посоченото законодателство не позволява отложено събиране на такъв данък.

Подписи