Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 16 април 2015 година [1]

Дело C-66/14

Finanzamt Linz
срещу
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(Преюдициално запитване, отправено от Verwaltungsgerichtshof (Австрия)

„Данъчно законодателство — Национален корпоративен данък — Свобода на установяване по член 49 ДФЕС и член 43 ЕО — Забрана за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС и член 87, параграф 3, трето изречение ЕО — Данъчно облагане на групи дружества („групово данъчно облагане“ в Австрия) — Ограничаване на амортизацията на търговската репутация само до случаите на придобиване на дялови участия в местни дружества“

1. Variatio delectat. Съдът вече анализира от най-различни гледни точки френската [2], нидерландската [3] и британската [4] уредба на данъчното облагане на групите дружества, а настоящото дело несъмнено ще обогати допълнително съдебната практика и ще добави нови аспекти.

2. Всъщност австрийското данъчно право предвижда възможността за облагане на дружествата в група. Така дружествата от една група, въпреки че са юридически самостоятелни, могат да бъдат третирани като едно данъчнозадължено лице. Ако в групата се включат нови членове, т.нар. търговска репутация на новопридобитото дялово участие се амортизира. Това по правило означава, че в продължение на 15 години доходите на групата се намаляват постепенно със сума, която общо може да достигне до половината от цената на придобиване на дяловото участие. Тази уредба обаче не се прилага при придобиването на чуждестранни дялови участия, нито при придобиването на дялови участия от данъчнозадължени лица, които не подлежат на групово облагане — било по обективни причини, както е при физическите лица, било по техен собствен избор, когато става дума за юридически лица.

3. Сега върховният административен съд на Република Австрия поставя под въпрос съвместимостта на тези различни изключения с правото на Европейския съюз. Тук той вижда два отделни проблема от гледна точка на правото на Съюза. На първо място, според него ограничаването на амортизацията на търговската репутация до случаите на придобиване на

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); вж. и все още висящото дело Groupe Steria (C-386/14).

3 — Решения X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) и SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Решения ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200) и Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50).

дялови участия в местни дружества от страна на дружества, които подлежат на групово данъчно облагане, представлява държавна помощ, чието прилагане без разрешение от Европейската комисия по принцип е забранено. На второ място, запитващата юрисдикция счита, че е възможно да е налице и нарушение на свободата на установяване.

4. Настоящото дело дава на Съда изключителната възможност да изясни какво е съотношението между основните свободи и контрола върху държавните помощи, когато се изследват разлики в данъчното третиране в държавите членки.

I – **Правна уредба**

A – *Правото на Съюза*

5. Член 49 ДФЕС закрепва свободата на установяване, както следва:

„В рамките на следващите разпоредби ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава членка на територията на друга държава членка се забраняват. Тази забрана се прилага също и по отношение на ограниченията за създаване на търговски представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на всяка държава членка, установили се на територията на друга държава членка.

Свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, както и да се създават и ръководят предприятия, в частност дружества по смисъла на член 54, втора алинея при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването за нейните собствени граждани, при спазването на разпоредбите на главата относно капиталите“.

6. Член 54 ДФЕС урежда приложното поле на свободата на установяване:

„Дружествата, създадени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, за целите на тази глава се третират по същия начин като физическите лица, които са граждани на държавите членки.

„Дружества“ означава дружества, създадени в съответствие с гражданското или търговското право, включително кооперации и други юридически лица, които се регулират от публичното или частното право, с изключение на тези с нестопанска цел“.

7. Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС съответстват на членове 43 ЕО и 48 ЕО, които са в сила до 30 ноември 2009 г.

8. По отношение на държавните помощи член 107 ДФЕС предвижда:

„1. Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.

2. За съвместими с вътрешния пазар се считат:

[…]

3. За съвместими с вътрешния пазар могат да се приемат:

[…]“.

9. Освен това член 108, параграф 3 ДФЕС гласи:

„3. Комисията следва да бъде информирана в разумен срок, който да ѝ даде възможност да представи своето становище по отношение на всякакви планове за предоставянето или изменението на помощта. Ако тя счита, че такъв план е несъвместим с вътрешния пазар, като се позовава на член 107, тя без забавяне започва процедурата, предвидена в параграф 2. Заинтересованата държава членка не може да започне прилагането на предложените мерки, докато тази процедура не доведе до постановяването на окончателно решение“.

10. Членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС съответстват на членове 87 ЕО и 88 ЕО, които са в сила до 30 ноември 2009 г.

Б – *Националното право*

11. Република Австрия събира корпоративен данък върху доходите на юридическите лица. Чрез т.нар. групово данъчно облагане юридическите лица, които са обединени в група, имат възможността да бъдат облагани заедно. В рамките на това групово данъчно облагане данъчните резултати на всички членове на групата се консолидират и облагат на равнището на дружеството майка.

12. В такава данъчна група могат да членуват както местни, така и чуждестранни дружества. Печалбите на чуждестранните дружества обаче не се консолидират — това е възможно само за загубите им, и то при определени условия.

13. Що се отнася до оценката на дяловите участия в данъчната група, член 9, параграф 7 от австрийския Körperschaftsteuergesetz 1988 (Закон за корпоративното облагане от 1988 г., наричан по-нататък „KStG 1988“), изменен със Steuerreformgesetz 2005 (Закон за данъчната реформа от 2005 г.), предвижда следното:

„(7) Частичната обезценка […] и загубите от прехвърляне на дялови участия в членове на групата не се приспадат като амортизационни разходи при определянето на печалбата. В случай че член на групата или съответно дружеството майка […] придобие дялово участие […] в неограничено данъчнозадължено оперативно дружество […], от момента на присъединяването на това дружество към групата пряко притежаващият участието член на групата или съответно дружеството майка приспада разходи за амортизация на търговската репутация по следния начин:

— Като търговска репутация се отчита пропорционалната на размера на придобитото дялово участие част от разликата между собствения капитал на дружеството, в което е придобито дяловото участие, увеличен със скритите резерви от неамортизируеми дълготрайни активи, и признатите за данъчни цели разходи за придобиването на това дялово участие; търговската репутация не може да надхвърля 50 % от разходите за придобиване на дяловото участие. Амортизацията на търговската репутация се разпределя равномерно върху период от 15 години.

  […]

  — […] Търговската репутация се амортизира само докато притежаващото участието дружество […] принадлежи към групата.

[…]

— Данъчната амортизационна квота от една петнадесета се приспада […] от признатата за данъчни цели балансова стойност“.

14. Член 10 от KStG 1988 съдържа обща уредба на данъчния неутралитет на дяловите участия в чуждестранни дружества, който не се отнася само за данъчните групи:

„(2) Дяловете от печалби от всякакъв вид, произтичащи от международни дялови участия, са освободени от корпоративен данък. Международно дялово участие е налице, когато за данъчнозадължените лица по член 7, параграф 3 […] е доказано, че под формата на дялове в капитала притежават през непрекъснат период най-малко от една година дялово участие в размер на най-малко една десета от капитала във:

а) чуждестранни дружества, които са сравними с местно капиталово дружество,

[…]

(3) При определяне на данъчния резултат не се вземат под внимание печалбите, загубите и другите разлики от международни дялови участия по смисъла на параграф 2. […] В следните случаи правилото за данъчен неутралитет на дяловите участия не се прилага:

1. Когато при подаването на декларацията за корпоративния данък за годината, през която е придобито международното дялово участие […], данъчнозадълженото лице декларира, че по отношение на това дялово участие иска печалбите, загубите и другите разлики да се вземат предвид при определянето на данъчния резултат (опция за данъчно отчитане на дяловото участие).

[…]“.

II – **Спорът в главното производство**

15. Спорът в главното производство се отнася до корпоративния данък на CEE Holding GmbH и правоприемника му IFN-Holding AG за 2006—2010 г.

16. През тези години двете дружества са членове на данъчна група по смисъла на член 9 от KStG 1988. През 2005 г. CEE Holding придобива всички дялове в словашкото дружество HSF s.r.o. В резултат от вливане IFN-Holding е правоприемник на CEE Holding, считано от 2008 г.

17. CEE Holding и IFN-Holding си приспадат във връзка с придобитите дялове в HSF разходи за годишна амортизация на търговската репутация съгласно член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 в размер на около 183 000 EUR. Finanzamt Linz (Данъчна служба, Линц) не признава амортизациите, тъй като счита, че те се допускат само за дялови участия в неограничено данъчнозадължени дружества. HSF обаче е със седалище в Словакия и поради това не е неограничено данъчно задължено в Австрия.

18. IFN-Holding и неговото дружество майка IFN Beteiligungs GmbH подават жалби срещу съответните актове на Finanzamt Linz. Първоинстанционният съд уважава жалбите, като приема, че член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 е в противоречие със свободата на установяване. Понастоящем Finanzamt Linz обжалва това решение пред Verwaltungsgerichtshof (Върховния административен съд).

III – **Производството пред Съда**

19. На 11 февруари 2014 г. на основание член 267 ДФЕС Verwaltungsgerichtshof поставя на Съда следните въпроси:

„1. Допуска ли член 107 ДФЕС (по-рано член 87 ЕО) във връзка с член 108, параграф 3 ДФЕС (по-рано член 88, параграф 3 ЕО) национална мярка, според която при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се извършва амортизация на търговската репутация, която намалява данъчната основа и по този начин данъчната тежест, докато в други случаи на подоходно и корпоративно облагане при придобиване на дялово участие такава амортизация на търговската репутация е недопустима?

2. Допуска ли член 49 ДФЕС (по-рано член 43 ЕО) във връзка с член 54 ДФЕС (по-рано член 48 ЕО) законодателство на държава членка, според което при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се извършва амортизация на търговската репутация, докато при придобиване на дялово участие в установено извън страната дружество (по-специално със седалище в друга държава — членка на Европейския съюз) такава амортизация на търговската репутация не може да бъде направена?“.

20. През май 2014 г. IFN-Holding като заинтересованата страна в главното производство, Република Австрия и Комисията представят писмени становища пред Съда.

IV – **Правен анализ**

21. Запитващата юрисдикция поставя под съмнение съвместимостта на правни уредби като австрийската уредба на амортизацията на търговската репутация в два аспекта: първо, от гледна точка на забраната за прилагане на държавните помощи, и второ, от гледна точка на свободата на установяване. За да се отговори на въпросите ѝ, е необходимо тълкуване както на Договора за функционирането на ЕС, така и на Договора за ЕО, тъй като спорът в главното производство засяга периода на действие на двата договора. Въпреки това за прегледност по-нататък ще бъдат цитирани по принцип само нормите на Договора за функционирането на ЕС.

22. Преди обаче да се даде отговор на преюдициалните въпроси, трябва да се провери тяхната допустимост.

A – *Допустимост*

23. Според IFN-Holding и Комисията първият преюдициален въпрос относно значението на разпоредбите за държавните помощи е недопустим, тъй като отговорът не е необходим за решаването на спора в главното производство.

24. Наистина съгласно член 267, втора алинея ДФЕС по принцип националната юрисдикция е компетентна да прецени дали отговорът на даден въпрос относно тълкуването на правото на Съюза е необходим за постановяването на решение по спора в главното производство. Съгласно постоянната съдебна практика обаче Съдът може да откаже да отговори на преюдициалното запитване в частност когато е съвсем очевидно, че исканото от националната юрисдикция тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство [5].

5 — Вж. само решения Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, т. 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, т. 44) и FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, т. 45).

25. Комисията счита, че IFN-Holding и неговото дружество майка не могат да се позовават в главното производство на евентуално противоречие на австрийската правна уредба със забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС, за да черпят ползи от правната уредба относно амортизацията на търговската репутация. Такова право можело да произтича само от противоречие на правната уредба със свободата на установяване. Затова според Комисията за спора в главното производство е без значение дали в настоящия случай е налице помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

26. Вярно е, че данъчнозадълженото лице по принцип не може да се позовава на забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС, за да ползва на свой ред данъчно предимство, което представлява помощ за други данъчнозадължени лица [6]. Това обаче не означава, че въпросът дали в настоящия случай австрийската правна уредба представлява схема за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, е ирелевантен за решаването на спора в главното производство. Всъщност дали даден въпрос относно тълкуването на правото на Съюза е релевантен за решаването на спора, по принцип зависи не от това дали е благоприятен за някоя от страните в главното производство, а от това дали влияе върху изхода на спора.

27. Самата запитваща юрисдикция не разяснява подробно защо смята първия преюдициален въпрос за релевантен за решаването на спора, както по принцип изисква член 94, буква в) от Процедурния правилник, но релевантността на този въпрос за спора в главното производство е очевидна. Всъщност е възможно запитващата юрисдикция да се окаже длъжна — дори ако евентуално се констатира противоречие на австрийската правна уредба със свободата на установяване, което е предмет на втория преюдициален въпрос — да не признае искането данъчно предимство, за да се съобрази със забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС. Когато национални мерки за помощ се прилагат в нарушение на тази забрана, правната последица е неправомерност на мерките [7], което по принцип влече и недействителността им [8].

28. IFN-Holding обаче счита, че ако свободата на установяване му позволява да амортизира търговската репутация, това право не може да не му бъде признато дори в случай че австрийската правна уредба представлява схема за предоставяне на държавна помощ. Всъщност в областта на държавните помощи националните юрисдикции имали за задача само да защитават правата на частноправните субекти, докато Комисията вземе решение. Затова, ако с първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция цели въз основа на забраната за прилагане на помощите да откаже правната защита, която произтича от свободата на установяване, според IFN-Holding тя би се произнесла извън пределите на своята компетентност.

29. Подобно становище обаче не отговаря на нормативното съдържание на забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС. Наистина националните юрисдикции не са компетентни да преценяват съвместимостта на дадена помощ с вътрешния пазар съгласно член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС, тъй като това е задача само на Комисията [9]. Това обаче съвсем не се отнася за забраната за прилагане на помощите по

6 — В този смисъл вж. по-специално решения Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, т. 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43) и Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 51).

7 — Решения Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 30) и Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, т. 28).

8 — Вж. по-специално решения Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 16 и 17), Van Calster и др. (C-261/01 и C-262/01, EU:C:2003:571, т. 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 41) и Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, т. 40).

9 — Вж. по-специално решения Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 14), Lornoy и др. (C-17/91, EU:C:1992:514, т. 30), Van Calster и др. (C-261/01 и C-262/01, EU:C:2003:571, т. 75) и Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, т. 27).

член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС. Всъщност тази разпоредба има директен ефект [10]. Затова например националните юрисдикции са длъжни да разпореждат на получателите на неправомерни държавни помощи да ги възстановят [11]. Следователно забраната за прилагане на помощите може да има и негативни последици за частноправните субекти, макар понякога в практиката си Съдът да изтъква, че националните юрисдикции трябва да съобразяват „в полза“ на частноправните субекти всички последици от нарушението на забраната за прилагане на помощите [12].

30. Все пак, както следва особено от по-новата съдебна практика, националните юрисдикции трябва да съблюдават общо и изцяло забраната за прилагане на помощите [13], като в това отношение трябва да съобразяват напълно интересите на Съюза [14]. Следователно — както вече обясних в заключението си по дело Presidente del Consiglio dei Ministri — националната юрисдикция трябва не само да гарантира защита на правата на частноправните субекти, но и да направи всичко възможно, за да осигури изпълнението в националния правен ред на забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС [15]. Затова забраната за прилагане на помощите би могла да бъде противопоставена и на претенция като настоящата, която може би е насочена към по-широко прилагане на несъобщена помощ, с цел да се предотврати разширяването на кръга от получатели на неправомерната помощ [16].

31. Следователно първият преюдициален въпрос е допустим.

32. Очевидно е обаче, че първият преюдициален въпрос е релевантен за спора в главното производство само ако Съдът евентуално установи противоречие на австрийската правна уредба със свободата на установяване, което е предмет на втория преюдициален въпрос. Всъщност само тогава в главното производство изобщо би се поставил въпросът дали на основание член 49 ДФЕС да се признае правото на данъчнозадължените лица да амортизират търговската репутация, или то все пак да им бъде отказано на основание член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС. Затова първо трябва да се разгледа вторият преюдициален въпрос.

Б – *Нарушение на свободата на установяване*

33. Тук най-напред следва да се провери дали правна уредба като разглежданата по настоящото дело, която в рамките на груповото данъчно облагане допуска амортизация на търговската репутация само по отношение на дялови участия в местни дружества, противоречи на член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС.

1. Ограничаване на свободата на установяване

34. Съгласно член 49, първа алинея, второ изречение ДФЕС и член 54 ДФЕС по принцип са забранени ограниченията за създаване на дъщерни дружества от дружества на една държава членка в друга държава членка.

10 — Вж. по-специално решения Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 11 и 13), Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 26) и Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 41).

11 — Вж. по-специално решение Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, т. 33—36 и цитираната съдебна практика).

12 — Вж. решения Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 12), както и Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 27).

13 — Вж. решения Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, т. 41) и Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, т. 29).

14 — Решение Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 48).

15 — Вж. заключението ми по дело Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, т. 119—122).

16 — Вж. в този смисъл решение Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 49).

35. Според постоянната съдебна практика тази разпоредба забранява както на приемащата държава, така и на държавата по произход да препятства установяването на дружество в друга държава членка [17]. Приема се, че такова препятствие е налице, когато местно дружество майка, което притежава чуждестранно дъщерно дружество, е подложено на различно, по-неблагоприятно третиране в сравнение с местно дружество майка, което притежава местно дъщерно дружество [18].

36. В настоящия случай от член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 следва, че при груповото данъчно облагане всяко австрийско дружество, придобило дялово участие в друго дружество, може да ползва данъчното предимство от амортизацията на търговската репутация само ако придобитото дружество е неограничено данъчнозадължено лице в Австрия, т.е. е установено на територията на страната. Такава амортизация обаче не е възможна, когато придобитото дружество е установено в друга държава членка. Тази разлика в третирането препятства придобиването на дялови участия в дъщерни дружества, които са установени в друга държава членка. Тъй като в рамките на свободата на установяване придобиването на дялово участие се приравнява на създаването на дъщерно дружество, австрийската правна уредба препятства установяването на местни дружества в друга държава членка [19].

37. Република Австрия не може да твърди, че амортизацията на търговската репутация не е данъчно предимство, защото съществува и възможността търговската репутация да е отрицателна, а тогава отразяването ѝ води до увеличаване на печалбата и съответно създава данъчна неизгода. От една страна, тази възможност не променя факта, че все пак в случаите на положителна търговска репутация е налице данъчно предимство. От друга страна, дефиницията на търговската репутация в член 9, параграф 7, второ изречение, първо тире от KStG 1988 като разликата между собствения капитал, увеличен с някои скрити резерви, и разходите за придобиване, сочи, че отрицателна търговска репутация възниква само когато — казано по-просто — покупната цена е по-ниска от очакваните постъпления при незабавна ликвидация на дружеството. Отрицателната търговска репутация предполага, че прогнозните приходи за придобитото дружество са отрицателни. Случаите на придобиване на подобни дружества би следвало да са рядко изключение.

38. Следователно разглежданата правна уредба ограничава свободата на установяване на австрийски дружества като заинтересованото дружество в главното производство.

2. Обективно сходство на положенията

39. В практиката си Съдът понякога приема, че неблагоприятните разлики в третирането на дружествата майки с чуждестранни дъщерни дружества в сравнение с дружествата майки с местни дъщерни дружества са съвместими със свободата на установяване, ако се отнасят до положения, които не са обективно сходни [20].

17 — Вж. по-специално решения Daily Mail и General Trust (81/87, EU:C:1988:456, т. 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 35) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 18).

18 — Вж. само решения Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 19) и Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50, т. 23).

19 — Вж. в този смисъл решение Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 25—31).

20 — Вж. по-специално решения Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 32—36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20) и SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 28); вж. обаче и решения ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 23—30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, т. 34 и 35) и Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50, т. 23 и 24), в които не се споменава за такава възможност.

40. Още в решение Rewe Zentralfinanz Съдът постановява, че дружествата майки се намират в сходно положение по отношение на претърпените от тях загуби от извършените амортизации върху стойността на участията им в дъщерни дружества, независимо дали става въпрос за дялови участия в местни дъщерни дружества или в такива, установени в друга държава членка [21]. Действително Съдът посочва — наред с другото — че и в двата случая печалбите на дъщерното дружество не се облагат на равнището на дружеството майка, което не е вярно в настоящата хипотеза на групово данъчно облагане, тъй като при него се предвижда именно облагане на печалбите на местните дъщерни дружества на равнището на дружеството майка. Комисията обаче правилно отбелязва, че в настоящия случай амортизацията на търговската репутация се извършва напълно независимо от това дали местното дъщерно дружество изобщо реализира печалби. Затова пренасянето на печалбите на дъщерното дружество към данъчния резултат на дружеството майка няма значение за обективното сходство на положенията при дялово участие в местни и при дялово участие в чуждестранни дружества от гледна точка на оспорваната в настоящия случай правна уредба.

41. Освен това в решение X Holding Съдът приема, че и при режим на групово данъчно облагане обстоятелството, че както дружеството майка с чуждестранни, така и дружеството майка с местни дъщерни дружества иска да ползва определено данъчно предимство, е достатъчно, за да се приеме, че положението им е обективно сходно [22]. Доколкото последно в решение Nordea Bank Danmark Съдът видимо приложи по-строг критерий за обективното сходство, като прие, че местата на стопанска дейност в страната и в чужбина по принцип не се намират в обективно сходно положение [23], неотдавнашното му решение Комисия/Обединено кралство като че ли сочи, че той не смята да прилага този критерий и към дъщерните дружества [24].

42. За сметка на това Република Австрия отрича обективното сходство на положенията с довода, че съгласно член 10 от KStG 1988 дяловите участия в чуждестранни дружества за разлика от дяловите участия в местни дружества по принцип се третират данъчно неутрално. Това съображение може обаче да се разгледа едва в рамките на по-нататъшната проверка дали разглежданото ограничение на свободата на установяване е обосновано. Това е така, защото разликата в третирането на местните и на чуждестранните дъщерни дружества, произтичаща от вътрешната организация на данъчната система на дадена държава членка, може да бъде допустима само ако са налице определените в съдебната практика условия за обосноваване със съображението за запазване на съгласуваността на данъчната система.

43. Следователно не може да се приеме, че разглежданата неблагоприятна разлика в третирането при придобиването на чуждестранни дъщерни дружества е съвместима със свободата на установяване, защото се отнася до положение, което не е обективно сходно с вътрешните положения.

3. Обоснованост

44. Все пак ограниченията на свободата на установяване може да бъдат обосновани с императивни съображения от общ интерес [25].

21 — Решение Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 34).

22 — Вж. решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 24).

23 — Вж. решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24).

24 — Вж. решение Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50) в контекста на заключението ми по това дело (EU:C:2014:2321, т. 25 и 26).

25 — Вж. по-специално решения Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, т. 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 33) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23).

45. В постоянната си практика Съдът приема, че държавите членки имат право да ограничават основните свободи, за да запазят съгласуваността на данъчните си системи [26].

46. За целта трябва да е установено наличие на пряка връзка между дадено данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение [27], и то принципно за едно и също данъчнозадължено лице и за целите на един и същ данък [28]. В такава хипотеза данъчното предимство може да бъде отказано на лицето, което черпи права от съответната основна свобода, ако това лице не носи и задължението, което в данъчната система на държавата членка е неразделно свързано с исканото данъчно предимство. По този начин може да се предотвратява предоставянето на „недължимо“ данъчно предимство [29].

47. Прекият характер на връзката между предимството и задължението трябва да се преценява с оглед на целта на съответната данъчна уредба [30]. За да е пряка връзката, най-малкото трябва данъчното предимство да е обусловено от данъчното задължение. С други думи, трябва съгласно данъчната система на държавата членка предимството да не може да бъде получено без данъчното задължение [31].

48. По същия начин и в областта на данъка върху добавената стойност Съдът изисква пряка връзка, за да може да се приеме, че дадена доставка на стоки или услуги е „възмездна“ [32], тоест има насрещна престация, и поради това е облагаема [33]. Затова генералният адвокат Mengozzi правилно говори за „определен ефект на компенсиране“ между данъчното предимство и данъчното задължение, който трябва да се установи при обосноваването със съображението за запазване на съгласуваността на данъчната система [34]. С други думи, в данъчната система на държавата членка данъчното предимство трябва да бъде държавната „насрещна престация“ за определено данъчно задължение.

49. По настоящото дело са изтъкнати редица данъчни задължения в австрийската данъчна система, за които данъчното предимство от амортизацията на търговската репутация би могло да представлява „насрещна престация“.

26 — Вж. по-специално решения Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, т. 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 43), SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 33) и Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, т. 48).

27 — Вж. само решения Svensson и Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, т. 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 58) и Комисия/Германия (C-211/13, EU:C:2014:2148, т. 36).

28 — Вж. по-специално решения Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, т. 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, т. 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, т. 47) и Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, т. 49); относно изключенията от този принцип вж. по-специално решения Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 45 и 46) и Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 47—49); вж. също заключението ми по дело Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, т. 50—65).

29 — Вж. решение Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 75).

30 — Вж. само решения Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 47) и Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 92); подобно и в по-ранното решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 43).

31 — Вж. в този смисъл решения Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, т. 73), Комисия/Португалия (C-493/09, EU:C:2011:635, т. 39), Комисия/Германия (C-284/09, EU:C:2011:670, т. 87), Santander Asset Management SGIIC и др. (C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, т. 93) и Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, т. 51).

32 — Вж. член 2, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), както и член 2, точка 1 от действалата преди това Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1).

33 — Вж. по-специално решения Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13—20) и Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 12—17); вж. също заключението на генералния адвокат Stix-Hackl по дело Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, т. 32).

34 — Заключение на генералния адвокат Mengozzi по дело Beker и Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, т. 56).

а) Пренасяне на печалбата на дъщерното дружество

50. На първо място, Република Австрия вижда пряка връзка между амортизацията на търговската репутация и пренасянето на данъчния резултат на дъщерното дружество към дружеството майка. При това пренасяне на данъчния резултат имало разлики именно в зависимост от това дали става дума за местно или за чуждестранно дъщерно дружество. От една страна, при груповото данъчно облагане към дружеството майка се пренасяла само печалбата на местните дъщерни дружества, но не и печалбата на чуждестранните дъщерни дружества. От друга страна, загубите на местните дъщерни дружества винаги се пренасяли към дружеството майка, докато загубите на чуждестранните дъщерни дружества се пренасяли само временно.

51. За преценката на данъчната съгласуваност е от значение само определено данъчно задължение. Затова, когато става дума за пренасянето на данъчния резултат, като компенсиращо данъчно задължение би могло да се разглежда само облагането на печалбата на дъщерното дружество на равнището на дружеството майка, тъй като пренасянето на загубите към дружеството майка само по себе си е данъчно предимство.

52. Действително, произтичащото от пренасянето на печалбата задължение възниква за едно и също данъчнозадължено лице, а именно дружеството майка, и за целите на един и същ данък, а именно австрийският корпоративен данък. Съгласно австрийската уредба на корпоративния данък обаче амортизацията на търговската репутация от дяловото участие в определено дъщерно дружество не зависи от това дали дъщерното дружество реализира печалби, които да се пренасят към дружеството майка.

53. Според мен дори само възможността за данъчно облагане на определена печалба наистина също може да представлява данъчно задължение за целите на преценката на данъчната съгласуваност[35]. От тази гледна точка обаче също не се установява пряка връзка с амортизацията на търговската репутация. Това е така, защото печалбата на местното дъщерно дружество се пренася и когато дружеството майка го е учредило, а не го е придобило. В този случай обаче амортизация на търговската репутация не е възможна поради липса на придобиване. Следователно печалбата на дъщерното дружество се пренася независимо от амортизацията на търговската репутация на дяловото участие. В това отношение между двете не съществува пряка връзка по смисъла на съдебната практика.

54. Това личи още по-ясно, като се има предвид, че пренасянето на печалбата на дъщерното дружество има пряка връзка с друго данъчно предимство, различно от амортизацията на търговската репутация. Всъщност съгласно съдебната практика съществува „симетрична логика“ в отчитането на печалбите и загубите[36]. Ето защо пренасянето на печалбата на дъщерното дружество към неговото дружество майка има пряка връзка с отчитането на загубата на това дъщерно дружество. Следователно аргументът, че се пренася печалбата само на местните дъщерни дружества, може да обоснове единствено това, че при австрийското групово данъчно облагане пренасянето на загубите на чуждестранните дъщерни дружества към дружеството майка е възможно само при определени условия[37].

55. Следователно пренасянето на печалбата на дъщерното дружество не е в пряка връзка с амортизацията на търговската репутация на дяловото участие в него. Поради това обстоятелството, че печалбите на чуждестранните дъщерни дружества не се пренасят при груповото данъчно облагане, не може да обоснове разглежданото тук ограничение.

35 — Вж. в този смисъл заключението ми по дело X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 49—55 и цитираната съдебна практика).

36 — Вж. решение K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 65—69).

37 — В този смисъл вж. по-специално решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) и Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50).

б) Данъчен неутралитет на дяловото участие в чуждестранни дъщерни дружества

56. Следващото съображение на Република Австрия в подкрепа на твърдението ѝ, че разглежданото ограничение е необходимо за запазването на данъчната съгласуваност, е, че дяловите участия в чуждестранни дружества са изцяло данъчно неутрални в режима на груповото данъчно облагане. Тя изтъква, че когато става дума за международни дялови участия, на основание член 10, параграфи 2 и 3 от KStG 1988 не се отчитат за данъчни цели нито приходите, нито резултатите от прехвърлянето, нито промените в стойността на дяловото участие в чуждестранното дъщерно дружество.

57. Конкретната последица от това данъчно неутрално третиране била, че при прехвърлянето на дялово участие в чуждестранно дъщерно дружество евентуалната печалба не се облагала. Обратно, при прехвърлянето на дялови участия в местни дъщерни дружества печалбата трябвало да се обложи, за да се компенсира направената вече амортизация на търговската репутация.

58. Доводите на Република Австрия се основават на идеята за симетрия между облагането на печалбите и отчитането на загубите, която многократно е застъпвана в съдебната практика [38]. Конкретно в решение K Съдът приема, че може да е налице пряка връзка за целите на данъчната съгласуваност между, от една страна, отчитането на загубите от капиталова инвестиция и от друга — облагането на печалбите от посочената инвестиция [39].

59. Следователно целта за запазване на данъчната съгласуваност по принцип може да обоснове отказа да се предостави данъчното предимство от отчитането на определена загуба — като разглежданата тук амортизация на търговската репутация при придобиването на дялово участие — ако въпросното данъчнозадължено лице не носи и задължението да обложи съответната си печалба — в случая, печалбата от прехвърлянето. Данъчнозадълженото лице — IFN-Holding, също е съгласно, че ако му се признае за данъчни цели амортизацията на търговската репутация от придобитото дялово участие в чуждестранно дружество, би трябвало да се обложи с данък и евентуалната му печалба от прехвърлянето на това дялово участие.

60. Независимо от това в настоящия случай такава обосновка е невъзможна.

61. Това е така, защото в австрийската уредба на корпоративния данък изобщо не е предвидено, че данъчното предимство — амортизацията на търговската репутация, е обусловено от данъчното задължение — облагане на печалбата от прехвърлянето. Амортизацията на търговската репутация всъщност не може да се ползва дори когато данъчнозадълженото лице упражни опцията по член 10, параграф 3, точка 1 от KStG 1988 за данъчно отчитане на дяловото му участие в чуждестранното дружество и съответно прехвърлянето на това дялово участие стане облагаемо. Щом при австрийската данъчна уредба амортизация на търговската репутация не се допуска за дялови участия в чуждестранни дружества, независимо от това дали тези дялови участия се третират данъчно неутрално, то очевидно тази правна уредба няма за цел да обвърже недопускането на амортизацията на търговската репутация с данъчния неутралитет на дяловото участие.

38 — Вж. по-специално решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 58) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 32 и 33).

39 — Решение K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 69).

62. Дори обаче да се приеме твърдението на Република Австрия, че уредбата има такава цел, би трябвало да се вземе предвид постоянната съдебна практика, че дадена национална правна уредба може да се разглежда като подходяща за постигането на поставената цел само когато води към тази цел съгласувано и систематично [40], тоест ако е логична. Във всеки случай предвид опцията по член 10, параграф 3, точка 1 от KStG 1988 това изискване не е изпълнено. Всъщност при така изтъкнатата цел на правната уредба не би било съгласувано амортизацията на търговската репутация да е изключена и при упражнена опция за данъчно отчитане.

63. Следователно принципно съществуващият в австрийското право данъчен неутралитет на дяловите участия в чуждестранни дъщерни дружества също не може да обоснове недопускането на амортизация на търговската репутация за такива дялови участия.

в) Равнопоставеност на придобиването на места на стопанска дейност и на дъщерни дружества

64. Накрая, въпросът за обосноваността на ограничението по съображение за запазване на данъчната съгласуваност следва да се прецени и с оглед на целта, с която австрийското правителство предлага своя проектозакон за въвеждане на амортизация на търговската репутация при местни дъщерни дружества.

65. Според данните на запитващата юрисдикция целта е да се осигури равно данъчно третиране на придобиването на дялови участия в юридически самостоятелни дъщерни дружества и на придобиването на юридически несамостоятелни места на стопанска дейност. Докато при придобиването на място за стопанска дейност австрийското право като цяло допуска амортизация на търговската репутация, чрез спорната тук правна уредба тази възможност се предоставя и за придобиването на дъщерни дружества в случаите на групово данъчно облагане.

66. Във връзка с тази цел Република Австрия излага аргумента, че е правилно да не се допуска амортизация на търговската репутация на дялови участия в чуждестранни дъщерни дружества, тъй като амортизация на търговската репутация не е възможна и при придобиването на чуждестранно място на стопанска дейност. При всички случаи това било вярно, когато в съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане бил договорен методът на освобождаване на доходите от чуждестранното място на стопанска дейност и поради това Република Австрия нямала право да обложи тези доходи.

67. Независимо дали целта за равно данъчно третиране на местните и чуждестранните дъщерни дружества и места на стопанска дейност изобщо отговаря на условията, при които се допуска обосноваване със съображението за запазване на данъчната съгласуваност, във всеки случай тази цел не се осъществява съгласувано и систематично, както изисква съдебната практика [41]. Всъщност, както правилно подчертава IFN-Holding, равно данъчно третиране не е налице например когато съгласно съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите от чуждестранното място на стопанска дейност се облагат в Австрия по метода на приспадане. В този случай и за чуждестранните места на стопанска дейност се признава амортизация на търговската репутация, тъй като доходите от тези места на стопанска дейност се облагат в Австрия, като чуждестранният данък се приспада. Разглежданата правна уредба обаче не обуславя непризнаването на амортизацията на търговската репутация при дялови участия в чуждестранни дъщерни дружества от това кой метод е договорен със съответната държава по седалището на дъщерното дружество по отношение на доходите от места на стопанска дейност — методът на освобождаване или методът на приспадане.

40 — Вж. по-специално решения Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, т. 55), Комисия/Италия (C-531/06, EU:C:2009:315, т. 66), Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, т. 53) и Blanco (C-344/13 и C-367/13, EU:C:2014:2311, т. 39).

41 — Вж. точка 62 по-горе.

68. Следователно съображението за запазване на съгласуваността на данъчните системи на държавите членки не може да бъде приложено като обосновка и в контекста на целта за равно данъчно третиране на придобиването на дялови участия в юридически самостоятелни дъщерни дружества и придобиването на юридически несамостоятелни места на стопанска дейност.

г) Заключение

69. Тъй като няма други съображения за обосноваване, в заключение следва да се приеме, че разглежданото ограничение на свободата на установяване не е обосновано с императивно съображение от обществен интерес.

4. Отговор на втория преюдициален въпрос

70. При това положение на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че правна уредба като разглежданата, съгласно която при груповото данъчно облагане се допуска амортизация на търговската репутация само по отношение на дялови участия в местни дружества, е в противоречие с член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС, респективно с член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО.

В – *Нарушение на забраната за прилагане на помощите*

71. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска освен това да се установи дали правна уредба на амортизацията на търговската репутация при груповото данъчно облагане като тази по член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 противоречи на забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС във връзка с член 107, параграф 1 ДФЕС. Тъй като по втория преюдициален въпрос бе констатирано противоречие на австрийската правна уредба със свободата на установяване, необходимо е да се отговори и на първия преюдициален въпрос, за да се изясни дали правото на Съюза в крайна сметка дава на данъчнозадължено лице като IFN-Holding правото да ползва режима на амортизация на търговската репутация[42].

72. Член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС предвижда, че държава членка не може да започне прилагането на предложените мерки за помощ, докато процедурата пред Комисията не доведе до постановяването на окончателно решение. Това включва и забрана за прилагане на новите помощи, които държавата членка е въвела след присъединяването си към Съюза и не е съобщила. Последните две условия са налице за разпоредбата на член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988, тъй като според данните на запитващата юрисдикция тя е обнародвана в австрийския Официален вестник през 2004 г. и към момента на постановяването на акта за преюдициално запитване не е била съобщена на Комисията.

73. Следователно забраната по член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС ще е пречка за прилагането на разглежданата правна уредба на амортизацията на търговската репутация, ако същата представлява помощ по смисъла на дефиницията по член 107, параграф 1 ДФЕС. За да отговаря на дефиницията, тя би следвало да представлява предимство[43], предоставено от държава членка или чрез ресурси на държава членка, което нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки и засяга търговията между държавите членки.

42 — Вж. точка 32 по-горе.

43 — Вж. по-специално решения Испания/Комисия (C-342/96, EU:C:1999:210, т. 41), Altmark Trans и Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, т. 84) и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

1. Данъчно предимство

74. Всяко осигуряващо предимство данъчно третиране, което макар и да не се изразява в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, също попада в хипотезата на член 107, параграф 1 ДФЕС[44].

75. Следователно разглежданата правна уредба на амортизацията на търговската репутация по принцип попада под действието на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като води до намаляване на данъчната основа на австрийския корпоративен данък за отделни данъчнозадължени лица в продължение на 15 години и съответно до по-нисък размер на данъка им за редица данъчни периоди.

76. IFN-Holding и Република Австрия обаче изразяват съмнение дали в резултат от това изобщо възниква някакво предимство. Наистина член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 допускал амортизация на търговската репутация при груповото данъчно облагане. Същевременно обаче съгласно първо изречение от същия параграф не се признавала амортизация на дяловите участия във връзка с други последващи обезценки.

77. Този довод обаче не оборва схващането, че сама по себе си амортизацията на търговската репутация е данъчно предимство. Непризнаването на други амортизации от дялови участия при груповото данъчно облагане не премахва това предимство. Всъщност амортизация на търговската репутация се прави при всяко придобиване на дялово участие, а другите, последващи обезценки на дяловото участие са налице само в отделни случаи. Освен това непризнаването на другите амортизации при груповото данъчно облагане се отнася до всички дялови участия, а не само до онези, за които е възможна амортизация на търговската репутация. Ето защо в особени случаи амортизацията на търговската репутация представлява благоприятно изключение от това общо правило.

78. Следователно австрийската правна уредба предоставя предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

2. Селективност на предимството

79. Запитващата юрисдикция правилно поставя под съмнение преди всичко това дали правната уредба на амортизацията на търговската репутация води до „поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тоест дали осигурява „селективно“ предимство по смисъла на съдебната практика.

а) Селективност в данъчното право

80. Когато става дума за данъчни режими на държавите членки, проверката за селективност създава известни затруднения.

44 — Вж. по-специално решения Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14), Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72) и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23).

81. Съдебната практика трайно приема като отправна точка, че даден данъчен режим не е селективен в случаите, когато е приложим без разлика към всички стопански субекти [45]. Според съдебната практика обаче фактът, че даден данъчен режим предоставя предимство само на предприятията, които отговарят на условията по този режим, не е достатъчен сам по себе си за констатирането на селективност на режима [46]. От друга страна, селективността явно не може да бъде винаги отричана по съображението, че всички стопански субекти без разлика могат да се възползват от предимството на данъчния режим, стига да отговарят на условията по него. Всъщност в такъв случай никога не би могло да се приеме, че даден данъчен режим е селективен.

82. По тази причина съдебната практика е установила специални условия за наличието на селективност при данъчните предимства. Съгласно тях в крайна сметка решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин [47]. За тази цел, на първо място, трябва да се установи какъв е общият, или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. Именно в сравнение с този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва, на второ място, да се прецени евентуалният селективен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, когато тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се обаче в сходно фактическо и правно положение с оглед на целта, която е определена за данъчната система на съответната държава членка [48]. Дори когато тези условия са налице, по-благоприятното отношение може да бъде обосновано с оглед на естеството или общия разум на системата, в която се вписва, по-специално когато даден данъчен режим произтича пряко от основните или ръководните принципи на националната данъчна система [49].

83. Такава проверка за равнопоставеност е необходима за целите на установяването на селективност на данъчните режими, защото данъчните предимства — за разлика от субсидиите в тесен смисъл, под формата на парични средства — са част от данъчната система, която обвързва предприятията неизменно и неизбежно. Данъчните системи обаче предоставят разнообразни предимства, които често служат само за постигането на точната цел на данъка. Съгласно съдебната практика обаче предимствата, които не са субсидии в тесен смисъл, могат да се считат за държавни помощи само когато имат същото естество и последици като тях [50]. Следователно само когато дадена държава членка използва съществуващата си данъчна система и като средство за разпределение на парични средства за цели извън самата данъчна система, е налице достатъчно основание тези данъчни предимства да се приравнят на субсидии в тесен смисъл [51].

45 — Вж. само решения Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35), Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39) и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23).

46 — В този смисъл вж. по-специално решение 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).

47 — В този смисъл вж. също решение Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53).

48 — Вж. решения Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 19) и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35).

49 — Вж. решения Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и 69), както и P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22); в този смисъл вж. по-специално и решения Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71, т. 33), Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42), Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 145), както и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42 и 43).

50 — Вж. по-специално решения De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Върховен орган (30/59, EU:C:1961:2, стр. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 29), Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101), както и Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22).

51 — В този смисъл вж. също решение P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22—27).

84. От този извод обаче следва и че наличието на необосновани разлики в третирането в рамките на данъчната система на държавата членка не е достатъчно за установяването на селективност на данъчното предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Всъщност тази констатация показва единствено, че по естеството и последиците си данъчният режим може да се приравни на субсидия в тесен смисъл.

85. Наред с това съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС е необходимо субсидията да е за „определени предприятия“ или „производството на някои стоки“. Затова Съдът приема — по-специално в решение Gibraltar — че данъчният режим трябва да идентифицира ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях, като привилегирована категория [52]. Следователно като допълнение към проверката за равнопоставеност трябва, на следващо място, да се изясни дали категорията данъчнозадължени лица, които данъчният режим поставя в по-благоприятно положение, е достатъчно специфична, за да отговаря на понятието „определени предприятия“ или „производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

б) Относно селективния характер на отделните разлики в третирането

86. Следователно в настоящия случай трябва първо да се прецени представлява ли правната уредба на амортизацията на търговската репутация разлика в третирането, която не намира основанието си в австрийската данъчна система, а е въведена с други, неданъчни цели. След това евентуално трябва да се изясни и дали данъчнозадължените лица, които тази уредба поставя в по-благоприятно положение, отговарят на понятието „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

87. Запитващата юрисдикция счита, че разглежданата правна уредба би могла да осигурява селективни предимства в няколко отношения, а именно посредством различно третиране на юридическите спрямо физическите лица (по този въпрос вж. раздел i) по-нататък), различно третиране на данъчнозадължените по режима на корпоративния данък лица в зависимост от това дали подлежат на групово данъчно облагане или не (по този въпрос вж. раздел ii) по-нататък), както и различно третиране на групово облаганите данъчнозадължени лица в зависимост от това дали имат дялови участия в местни или в чуждестранни дружества (по този въпрос вж. раздел iii) по-нататък).

88. По този начин запитващата юрисдикция избира за основа на сравнението три различни „обичайни“ данъчни режима. Когато обсъжда дали амортизацията на търговската репутация е селективна, защото ползва само юридическите, но не и физическите лица, тя избира като референтна система цялото австрийско право в областта на подоходното облагане. Когато обаче се насочва към въпроса дали е налице предимство за облаганите с корпоративен данък предприятия, които подлежат на групово данъчно облагане, запитващата юрисдикция ползва като референтна система правото в областта на корпоративното данъчно облагане. Накрая, когато преценява дали сред групово облаганите данъчнозадължени лица предприятията с дялови участия в местни дружества са поставени в по-благоприятно положение спрямо тези с дялови участия в чуждестранни дружества, като референтна система тя използва правото в областта на груповото данъчно облагане. Следователно в зависимост от разглежданата разлика в третирането се използва различна референтна система. Това сочи, че — както Съдът вече е установил в решение Gibraltar [53] — няма само едно „обичайно“ облагане, което да е решаващо. Решаваща е единствено преценката на съответната разлика в третирането.

52 — Вж. решение Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104).

53 — Вж. решение Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 90, 91 и 131).

i) По-благоприятно отношение към юридическите лица

89. Първата разлика в третирането, която посочва запитващата юрисдикция, се състои в това, че от амортизацията на търговската репутация могат да се възползват само юридическите лица, за които се прилага KStG 1988, но не и физическите лица, които се облагат по австрийския Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите).

90. За целта би следвало юридическите и физическите лица да са в сходно фактическо и правно положение.

91. Най-напред трябва да се уточни, че критериите, които се прилагат при проверката на сходството на фактическите и правните положения за целите на член 107, параграф 1 ДФЕС, от една страна, и за целите на някоя от основните свободи, от друга, са различни. Докато при основните свободи сходството на положенията, в частност в данъчното право, най-често съгласно съдебната практика следва да се потвърди[54], при селективността на данъчните предимства това не е така. Всъщност за разлика от ограниченията на основните свободи селективността по правило се отнася до разлика в третирането на предприятия от една и съща държава, а не на местни спрямо чуждестранни предприятия[55]. Разпоредбите на Договорите обаче изискват особено строг подход само когато става дума за неблагоприятно третиране на трансграничните спрямо чисто местните правоотношения.

92. С оглед на този критерий, юридическите и физическите лица не са в сходно положение от гледна точка на австрийската данъчна система. Това е така, защото в австрийското право съществуват отделни данъчни закони за юридическите и за физическите лица, които очевидно съдържат съвсем различни правила за определянето на облагаемата основа. Освен това между двете категории има и съществена фактическа разлика, изразяваща се в това, че само юридическите лица, които подлежат на облагане с корпоративен данък, имат собственици, които имат право на дял от печалбата им и на свой ред подлежат на подоходно данъчно облагане.

93. Следователно обстоятелството, че само юридическите, но не и физическите лица имат право да амортизират търговската репутация, не облагодетелства селективно юридическите лица по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

ii) По-благоприятно отношение към данъчните групи

94. По-нататък се поставя въпросът дали амортизацията на търговската репутация предоставя селективно предимство на дружествата, които подлежат на групово данъчно облагане, спрямо дружествата, които не се облагат като група.

95. Република Австрия счита, че от тази гледна точка двете категории предприятия не са сходни, тъй като само при груповото данъчно облагане е налице пренасяне на данъчния резултат на дъщерното дружество.

96. Смисълът и целта на груповото данъчно облагане е дружеството майка заедно с дружествата, в които има дялови участия, да се третира като едно данъчнозадължено лице. За целта данъчните резултати на юридически самостоятелните дъщерни дружества се консолидират с резултатите на дружеството майка. При тези обстоятелства Съдът вече принципно е приел — в решение Papillon, във връзка с ограничение на свободата на установяване — че за да се избегне

54 — Вж. заключението ми по дело Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 25 и цитираната съдебна практика).

55 — Вж. решение Испания/Комисия (C-73/03, EU:C:2004:711, т. 28).

двукратно признаване на загубите за данъчни цели, в рамките на данъчното облагане на групи дружества може да е необходимо оценката на дяловите участия да бъде уредена по начин, различен от този извън груповото облагане [56]. Това важи на още по-голямо основание при преценката на селективността [57].

97. Освен това запитващата юрисдикция изтъква, че една от целите на австрийската правна уредба на амортизацията на търговската репутация е да осигури равно данъчно третиране на придобиването на място на стопанска дейност и на придобиването на дъщерно дружество [58]. Докато в първия случай — на придобиване на имуществото на дадено място на стопанска дейност, по принцип е възможна амортизация на търговската репутация, при придобиването на дялови участия в юридически самостоятелни дружества това по принцип не е възможно. Тъй като чрез пренасянето на данъчния резултат към дружеството майка частично неутрализира за данъчни цели юридическата самостоятелност на придобитото дружество, австрийският режим на груповото данъчно облагане приближава придобиването на дялови участия към придобиването на място на стопанска дейност. Затова от гледна точка на целта на режима дяловите участия при груповото данъчно облагане са в различно правно положение от дяловите участия извън груповото данъчно облагане.

98. Следва да се добави, че според твърдението на IFN-Holding — което запитващата юрисдикция евентуално би трябвало да провери — всяко дружество, което придобива дялово участие, може да избира дали да образува данъчна група с придобитото дружество и по този начин да ползва предимството от амортизацията на търговската репутация. В такъв случай обаче, ако дружеството реши да не образува данъчна група, тъкмо заради това си решение то няма да е в сходно положение.

99. Следователно обстоятелството, че разглежданото данъчно предимство е налице само за дружествата, които подлежат на групово данъчно облагане, също не е основание да се приеме, че правната уредба на амортизацията на търговската репутация е селективна.

iii) По-благоприятно отношение към предприятията с дялови участия в местни дружества

100. Накрая, ограничаването на амортизацията на търговската репутация само до случаите на придобиване на дялови участия в местни дружества, което — както вече показах — води до нарушение на свободата на установяване [59], би могло освен това да представлява селективно предимство в ущърб на предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества.

101. За целта първо би трябвало предприятията, които придобиват дялови участия в местни дружества, да са в сходно положение с предприятията, които придобиват дялови участия в чуждестранни дружества, и по-благоприятното отношение към тях да не може да се обоснове с естеството или общия разум на системата.

56 — Вж. решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 45—47).

57 — Вж. точка 91 по-горе.

58 — Вж. точка 65 по-горе.

59 — Вж. точки 33—70 по-горе.

102. Този въпрос вече получи отговор, що се отнася до дяловите участия в дъщерни дружества в други държави членки. Първо, в рамките на проверката за нарушение на свободата на установяване беше установено, че дружествата майки, които придобиват дялово участие в местно дружество, се намират в сходно положение с тези, които придобиват дялово участие в дружество в друга държава членка [60]. Второ, показах, че разликата в третирането на дружествата майки не може да бъде обоснована със съображението за запазване на съгласуваността на австрийската данъчна система [61].

103. Още по дело Presidente del Consiglio dei Ministri посочих, че поради критериите, които съдебната практика е установила при проверката за селективност, в крайна сметка в областта на държавните помощи стоят същите въпроси като при проверката за нарушение на основните свободи. Тогава предложих и в двата случая да се прилагат еднакви критерии, за да се избегнат противоречиви преценки [62]. Това обаче се отнася само до случаите, в които селективността на дадена държавна помощ може да се дължи на по-благоприятно третиране на местните спрямо трансграничните правоотношения. Именно в такава хипотеза би било неразбираемо, от една страна, да се констатира нарушение на основна свобода, а от друга, от гледна точка на забраната на държавните помощи да се приеме, че има основателна причина за установената в националната данъчна система разлика в третирането. Тук става въпрос за изключение от принципа, че при проверката за селективност трябва да се поставят по-високи изисквания към установяването на сходство на положенията [63].

104. Ето защо разглежданата тук амортизация на търговската репутация води до по-благоприятно отношение към предприятията, които придобиват дялово участие в местни дружества, отколкото към предприятията, които придобиват дялово участие в чуждестранни дружества и които от тази гледна точка се намират в сходно фактическо и правно положение. Тази разлика в третирането не е обоснована с оглед на основни или ръководни принципи на австрийската данъчна система. По тази причина австрийската правна уредба на амортизацията на търговската репутация в това отношение може да се приравни на субсидия в тесен смисъл.

105. Това по-благоприятно отношение обаче е селективно само ако облагодетелстваните предприятия, тоест тези, които придобиват дялови участия в местни дружества при режим на групово данъчно облагане, отговарят на понятието „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

106. В решение Presidente del Consiglio dei Ministri Съдът приема за селективен данъчен режим, който същевременно е водел до нарушение на основна свобода от страна на приемащата държава, тъй като съответният данък се е прилагал само по отношение на чуждестранните оператори на въздухоплавателни средства и кораби за отдих [64]. Така Съдът признава, че местните предприятия в даден икономически сектор отговарят на понятието „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

107. В настоящия случай обаче основната свобода е ограничена от страна на държавата по произход. Австрийската правна уредба на амортизацията на търговската репутация не облагодетелства местните предприятия от определен икономически сектор спрямо чуждестранните. Всъщност по-благоприятното отношение се състои в това, че за всички местни предприятия, независимо към кой икономически сектор принадлежат, придобиването на дялови участия в местни дружества е субсидирано.

60 — Вж. точки 39—43 по-горе.

61 — Вж. точки 44—69 по-горе.

62 — Вж. заключението ми по дело Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, т. 134).

63 — Вж. точка 91 по-горе.

64 — Решение Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

108. Последно, упражнявайки контрол върху две решения на Комисията в областта на държавните помощи, отнасящи се до обратната хипотеза — ограничаване в испанското данъчно право на амортизацията на търговската репутация само до случаите на придобиване на дялови участия в *чуждестранни* дружества, Общият съд постановява, че тази правна уредба не е селективна. Общият съд се мотивира с това, че тя по принцип се прилага за всички предприятия и не изключва определена категория предприятия[65]. По делата, образувани по жалбата на Комисията[66] срещу тези решения на Общия съд, Съдът ще трябва евентуално да прецени законосъобразността на този извод.

109. Независимо дали мотивите на Общия съд са убедителни във всяко отношение, отправният му подход е правилен — той изследва наличието на категория предприятия, привилегировани поради специфични за тях характеристики, както указва Съдът в решение Gibraltar[67].

110. Такава привилегирована категория обаче не е налице в настоящия случай.

111. От една страна, няма данни, че австрийската правна уредба на амортизацията на търговската репутация поставя в по-благоприятно положение производството на някои стоки. Всъщност придобиването на дялови участия в местни дружества не е ограничено до определени икономически сектори, а принципно би могло да се осъществи във всеки икономически сектор. От друга страна, няма и данни, че единствено определени предприятия могат да се възползват от тази правна уредба. За целта би трябвало да става въпрос за конкретни предприятия, които могат да бъдат ясно идентифицирани. Придобиването на дялово участие в местно дружество ми изглежда обаче потенциално осъществимо за всяко дружество, така че поначало няма как да се идентифицират конкретни предприятия, които да са облагодетелствани от австрийската правна уредба.

112. Наясно съм, че в няколко случая Съдът тълкува доста широко понятието за категория предприятия, привилегировани поради специфични за тях характеристики. Например той разглежда така категорията предприятия, чиято основна дейност е производството на телесни вещи[68], и категорията предприятия, които са износители и извършват определени инвестиции, регулирани от спорните разпоредби[69].

113. Твърде широкото разбиране за селективност на националните правни уредби обаче създава опасност от засягане на установеното в членове 2—6 ДФЕС разпределение на правомощията между държавите членки и Съюза, както и на вътрешното разпределение на правомощията между Европейския парламент и Съвета по член 14 ДФЕС, от една страна, и Комисията по член 17 ДФЕС, от друга. Всъщност, когато е налице помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, по правило Комисията има широко право на преценка по член 107, параграф 3 ДФЕС дали и при какви обстоятелства да подкрепи вземаните в държавите членки политически решения, без Договорите да ѝ предоставят самостоятелни нормотворчески правомощия в съответните области на политиката.

114. Специално в данъчното право обаче селективността на дадена правна уредба е решаващият критерий, тъй като другите условия по член 107, параграф 1 ДФЕС са почти винаги изпълнени. Например съгласно постоянната съдебна практика не е необходимо да се докаже, че въпросната помощ действително нарушава конкуренцията, нито че действително въздейства върху търговията между държавите членки, а следва само да се прецени дали помощта би могла да

65 — Вж. решения Banco Santander и Santusa/Комисия (T-399/11, EU:T:2014:938, т. 56—66) и Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939, т. 52—62).

66 — Дела C-20/15 P (Комисия/Autogrill España) и C-21/15 P (Комисия/Banco Santander и Santusa).

67 — Вж. решение Комисия/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 104).

68 — Решение Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Вж. решение Испания/Комисия (C-501/00, EU:C:2004:438, т. 120—128).

наруши конкуренцията и да засегне търговията между държавите членки[70]. В това отношение дори не е необходимо самите облагодетелствани предприятия да участват в търговията между държавите членки, тъй като е достатъчно, че те биха могли да направят това в бъдеще или че техните чуждестранни конкуренти биха могли да се опитат да разширят дейността си към местния пазар[71].

115. Ето защо критерият „селективност“ на националната правна уредба трябва да се прилага внимателно. Когато правната уредба нито засяга един или няколко индивидуално определими сектора, които да могат да бъдат разграничени според извършваната стопанска дейност, нито засяга индивидуално определими предприятия, както изисква разпоредбата на член 107, параграф 1 ДФЕС, то по принцип не може да се приеме, че тя е селективна.

116. По тази причина разглежданото тук ограничаване на амортизацията на търговската репутация само до случаите на придобиване на дялови участия в местни дружества не поставя в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

iv) Заключение

117. Следователно правна уредба на амортизацията на търговската репутация при груповото данъчно облагане като тази по член 9, параграф 7, второ изречение от KStG 1988 не може да се окачествати като помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като няма селективен характер.

3. Отговор на първия преюдициален въпрос

118. Ето защо на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че правна уредба като разглежданата, съгласно която амортизация на търговската репутация се признава само при придобиване на дялови участия в местни дружества от страна на подлежащи на групово облагане юридически лица, не е в противоречие с член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС във връзка с член 107, параграф 1 ДФЕС, респективно с член 88, параграф 3, трето изречение ЕО във връзка с член 87, параграф 1 ЕО.

V – **Заключение**

119. По изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на двата преюдициални въпроса на Verwaltungsgerichtshof по следния начин:

1. Член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС във връзка с член 107, параграф 1 ДФЕС, както и член 88, параграф 3, трето изречение ЕО във връзка с член 87, параграф 1 ЕО допускат национална мярка като разглежданата в главното производство, съгласно която при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се признава амортизация на търговската репутация, която намалява данъчната основа и съответно данъчната тежест, докато в други случаи на подоходно и корпоративно облагане при придобиване на дялово участие такава амортизация на търговската репутация е недопустима.

70 — Вж. по-специално решения Италия/Комисия (C-372/97, EU:C:2004:234, т. 44), Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 78) и Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 65).

71 — Вж. решения Cassa di Risparmio di Firenze и др. (C-222/04, EU:C:2006:8, т. 143) и Paint Graphos и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 80).

2. Член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС, както и член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която при придобиване на дялово участие в местно дружество в рамките на груповото данъчно облагане се признава амортизация на търговската репутация, докато при придобиване на дялово участие в установено извън страната дружество такава амортизация на търговската репутация не може да бъде направена.