

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

15 май 1997 година*

По дело C-250/95

с предмет преюдициално запитване от Conseil d'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, (Люксембург) отправено на основание член 177 от Договора за ЕИО, постъпило в Съда, по висящото производство пред упоменатия съд между,

Futura Participations SA,

Singer

и

Administration des Contributions (Данъчната администрация)

относно тълкуването на член 52 от Договора за ЕИО,

СЪДЪТ,

в състав г-н G. C. Rodríguez Iglesias, председател, г-н J. C. Moitinho de Almeida, г-н J. L. Murray и г-н L. Sevón, председатели на състави, г-н P. J. G. Картеун, г-н C. Gulmann, г-н D. A. O. Edward (докладчик), г-н J.-P. Puissechet, г-н H. Ragnemalm, г-н M. Wathelet и г-н R. Schintgen, съдии,

генерален адвокат: г-н C. O. Lenz,

секретар: М. Н. von Holstein, заместник-секретар,

като взе предвид становищата, представени:

- за Futura Participations SA и Singer, от адв. Jean Kauffman от люксембургската адвокатска колегия,

- за френското правителство от г-жа Catherine de Salins, заместник-директор на Дирекция по юридическите въпроси в Министерството на

* Език на производството: френски.

външните работи, и г-н Frédéric Pascal, командирован в централната администрация на същата дирекция, в качеството на представители,

- за люксембургското правителство от г-н Nicolas Schmit, директор по международните икономически отношения и сътрудничеството към Министерството на външните работи, в качеството на представител,

- за правителството на Обединеното кралство от г-жа Lindsey Nicoll, от Treasury Solicitor's Department, в качеството на представител,

- за Комисията на Европейските общности от г-жа H  l  ne Michard и г-н Enrico Traversa, членове на юридическата служба, в качеството на представители,

като взе предвид доклада от заседанието,

след като изслуша устните становища на Futura Participations SA и Singer, за които се явява г-н Jean Kauffman, на люксембургското правителство, за което се явява адв. Patrick Kinsch, от люксембургската адвокатска колегия, на правителството на Обединеното кралство, за което се явяват г-жа Lindsey Nicoll и г-н David Anderson, barrister, и на Комисията, за която се явява г-жа Hélène Michard, на заседанието от 24 септември 1996 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат на заседанието от 5 ноември 1996 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Решение от 12 юли 1995 г., постъпило в Съда на 19 юли 1995 г., Conseil d'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (Държавният съвет на Великото херцогство Люксембург) на основание на член 177 от Договора за ЕО, е поставил преюдициален въпрос относно тълкуването на член 52 от Договора за ЕИО, понастоящем Договор за ЕО.

2. Този въпрос е възникнал в рамките на съдебен спор между Futura Participations SA (по-надолу "Futura"), със седалище в Париж и люксембургския му клон Singer (по-надолу „Singer”) и данъчната администрация по повод определянето на данъчната основа на данъка печалба, дължим от Singer за 1986 г.

3. Споразумението между Франция и Великото херцогство Люксембург от 1 април 1958 г. за избягване на двойното данъчно облагане и установяване на правила за взаимно административно съдействие в областта на данъка върху печалбата и имуществото (по-долу „споразумението”) предвижда в член 4, параграф 2, когато едно предприятие притежава постоянно място

на стопанска дейност в двете договарящи страни, всяка страна може да облага доходите от дейности, извършвани на нейна територия. По смисъла на това споразумение един клон представлява постоянно място на стопанска дейност (член 2, параграф 3, точка 2, буква б)).

4. Членове 159 и 160 от люксембургския Закон за данъка върху печалбата от 4 декември 1967 г. (по-долу „люксембургски закон“) обхващат всички дружества по отношение облагането с данък върху печалбата.

5. За дружествата, които се смятат за установени на територията на Люксембург, този данък включва по принцип всички техни печалби независимо от това къде са реализирани (вж. член 159, параграф 2 от люксембургския закон). Въпреки това, ако тези данъчно задължени дружества са реализирали доходи извън Люксембург те се ползват с някои облекчения, за да се избегне двойното данъчно облагане. И така когато едно международно споразумение целящо избягването на двойното данъчно облагане е приложимо, печалбите реализирани в чужбина са освободени от данъци в Люксембург (член 134 от люксембургския закон). При отсъствие на подобна конвенция данъчно задължената дружество установена в Люксембург е задължена да плаща люксембургски данък върху всичките си приходи реализирани в чужбина, намалени с размера на всякакви такси вече платени в чужбина върху упоменатите приходи (член 134а от люксембургския закон).

6. От друга страна, на основание на член 109, параграф 2 от люксембургския закон, местните данъчно задължени дружества могат да приспадат от общия размер на печалбите си загубите, които са понесли, стига да са водили „редовно счетоводство през периода, когато тези загуби са били понесени“ (член 114, параграф 2, точка 3 от люксембургския закон).

7. Когато фирмите, които са данъчно задължени нямат седалище в Люксембург, данък върху печалбата се дължи само върху „местната“ печалба, с други думи върху печалбата реализирана пряко или не пряко от тези трайно установени в Люксембург фирми (член 160, параграф 1 от люксембургския закон).

8. Данъчно задължените дружества, които нямат седалище в Люксембург, не са задължени да водят отделно счетоводство за своите дейности в Люксембург. При липса на подобно счетоводство им е разрешено да определят размера на печалбата си, върху която ще платят данък в Люксембург на базата на приблизителна оценка и съответната извадка от общата печалба по такъв начин, че една част от тази печалба се счита за идваща от дейностите на данъчното задължената дружество на люксембургска територия.

9. От друга страна, член 157, параграф 2 от люксембургския закон разрешава на данъчно задължените дружества, които нямат седалище на

люксембургска територия да приспадат от печалбата си понесените загуби „при условие, че между тях и местните им приходи съществува икономическа връзка и че счетоводството се води вътре в страната”. По време на заседанието люксембургското правителство е потвърдило, че за да отговори на последното условие, счетоводството относно дейностите в Люксембург на данъчно задълженото лице, трябва да отговаря на люксембургските правила в тази област (по-надолу „редовно счетоводство”).

10. Тъй като за 1986 г., Singer не разполага с редовно счетоводство, той е определил подлежащия на облагане доход за тази година на базата на извлечение от общата печалба на дружеството Futura. В данъчната си декларация за този период, клонът е поискал от данъчната администрация да приспадне от неговата печалба за тази година някои загуби, равняващи се на 23 000 000 LFR, понесени между 1981 г. - 1986 г. Тъй като Singer не разполага с редовно счетоводство за този период, изчислява размера на загубите също на базата на извлечение от общите загуби на дружество Futura за същия период.

11. Данъчната администрация въпреки това е отказала да приеме молбата на Singer позовавайки се на люксембургския закон, според който данъчно задължено лице, чието седалище не е на люксембургска територия не може да се позовава на загуба освен в случаите предвидени в член 157, параграф 2 от люксембургския закон и не „на базата на извлечение”. Това решение е било потвърдено на 14 юли 1993 г. от директора на данъчната дирекция.

12. Като следствие от това Futura и Singer са предявили иск пред Conseil d'État,

с молба за преразглеждане и евентуална отмяна на упоменатото по-горе решение. В рамките на това дело те поддържат тезата, че отказът да се вземат под внимание загубите съставлява пречка за свободата на установяване гарантирана им от член 52 на Договора.

13. При тези обстоятелства Conseil d'État е решил да спре делото, за да зададе на Съда следния преюдициален въпрос:

„Разпоредбите на член 157 от Закона за данъка върху печалбата и членове 4 и 21, параграф 2, точка 2 от френско-люксембургското споразумение за двойното данъчно облагане съвместими ли са с разпоредбите на член 52 от Договора за ЕИО, доколкото те подчиняват приложението на нормите отнасящи се до отчитане на загубите от данъчно задължените дружества, нямащи седалище в Люксембург, но трайно установени в тази държава, на условието тези загуби да са във връзка с местните приходи и че счетоводството се води редовно и се съхранява на територията страната ?”

Относно допустимостта на преюдициалния въпрос

14. Според френското правителство, местния правоприлагащ орган в своето решение не дава достатъчно информация за фактическата и юридическа страна на спора, за да могат държавите-членки да представят своите становища по него или за да може Съдът да даде на националния съд задоволителен отговор на поставения въпрос. Следователно то счита, че настоящата молба за преюдициално решение трябва да бъде отхвърлена като недопустима.

15. Достатъчно е в тази област да се констатира, както генералния адвокат е отбелязал в точки 21 и 22 от своето заключение, че всички елементи способни да доведат до правилно фактическо и юридическо изясняване на настоящото дело, произхождат от термините на поставения въпрос, а също така от решението за обжалване. Следователно молбата за преюдициално решение е допустима.

По поставения въпрос

16. Чрез своя въпрос, националният съдия пита дали член 52 от Договора пречат една държава да подчини отчитането на стари загуби, поискано от данъчно задължено лице, която има клон в тази държава, без да е установило там своето седалище при условие една страна, че тези загуби са в икономическа връзка с печалбите реализирани от данъчно задълженото лице в тази държава, и от друга страна, по време на периода, когато тези загуби са били понесени данъчно задълженото лице да е водило и съхранявало в тази държава счетоводство относно дейностите, които е осъществявало и това счетоводство отговаря на националната регламентация в тази област.

17. Отчитането на загубите по този начин се явява подчинено на две условия, едното отнасящо се до икономическа връзка, а другото до водене на счетоводство, и следва да бъдат разгледани последователно. Трябва да се подчертае, че за разлика от първото условие, което директно се отнася до елементите, които могат да бъдат взети предвид за целта на изчисление на размера на таксата, второто се отнася само до доказателствени средства отнасящи се до това изчисление.

По първото условие: наличие на икономическа връзка

18. Първото условие изисква загубите да бъдат в икономическа връзка с приходите реализирани в държавата-членка, където е дължим данъка, така че само загубите способни да бъдат взети под внимание, са тези които произлизат от дейността на данъчно задълженото лице, която няма седалище на територията на държавата членка именно на тази територия.

19. Според трайната съдебна практика, ако прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите-членки, то те трябва да я упражняват при спазване на правото на Общността и да се въздържат от всякаква

дискриминация, явна или скрита, базираща се на националността (решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, Recueil страница I-225, точки 21 и 26; от 11 август 1995 г., Wielockx, C-80/94, Recueil страница I-2493, точка 16, и от 27 юни 1996 г., Asscher, C-107/94, Recueil страница I-3089, точка 36).

20. В случая по отношение на данъчно задължените дружества със седалище в Люксембург, люксембургския закон предвижда, че всичките им приходи са облагаеми без да е необходимо данъкът да се простира единствено върху дейностите на люксембургска територия. Следователно, въпреки че съществуват изключения според които една част, а в някои случаи дори всичките приходи реализирани извън страната не се облагат според местното законодателство, данъчната основа съдържа най-малкото приходите и разходите идващи от дейността им на люксембургска територия.

21. От друга страна, при изчисляване на данъчната основа на данъка на данъчно задължени дружества, които нямат седалище в Люксембург се вземат предвид единствено печалбите и загубите произхождащи от дейността им в тази държава.

22. Подобен режим, който е съобразен с фискалния принцип на териториалността не може да се счита за пряко или косвено дискриминационен, нещо което се забранява от Договора.

По второто условие: поддържане на счетоводство

23. Второто условие изисква данъчно задълженото лице да е поддържало през времето, когато е понесло загубите отбелязани в декларацията, редовно счетоводство в държавата-членка, където подлежи на данъчно облагане и това счетоводство да бъде съобразено със законодателството в тази държава.

24. Подобно условие може да бъде по смисъла на член 52 от Договора пречка на свободата за установяване на едно дружество приравнено според разпоредбите на член 58 от Договора на физическо лице, гражданин на една държава-членка, което желае да установи свой клон в друга държава-членка различна от тази на седалището му.

25. В действителност, такова условие би могло да доведе до това, ако желае да отчете евентуалните загуби на своя клон, дружеството да бъде задължено да води извън своето собствено счетоводство, съобразено с правните норми приложими в държавата-членка по неговото седалище, отделно счетоводство за клона съгласно правните норми приложими в държавата, където този клон е установен. И документацията на това счетоводство трябва да се съхранява не в седалището на дружеството, а там където е открит неговия клон.

26. Следователно налагането на подобно условие, което засяга единствено дружествата, чието седалище е в друга държава-членка е по принцип забранено в член 52 от Договора. Обратното би било възможно единствено ако целта на правната норма е съвместима с договора и може да бъде оправдана от сериозни причини от общ характер. Въпреки това при една подобна хипотеза би следвало да се гарантира реализацията на целта и тя да не надвишава това, което е необходимо за постигането на посочената цел (вж. в този смисъл Решения от 30 ноември 1995 г., Gebhard, C-55/94, Recueil страница I-4165, точка 37; от 31 март 1993 г., Kraus, C-19/92, Recueil страница I-1663, точка 32, и от 15 декември 1995 г., Bosman, C-415/93, Recueil страница I-4921, точка 104).

27. В случая люксембургското правителство и правителството на Обединеното кралство поддържат тезата, че подобна национална мярка, каквато представлява второто условие е необходима, за да може размерите на облагаемите печалби в държавата-членка да могат да бъдат проверени от данъчните служби на същата държава.

28. Люксембургското правителство уточнява, че националната правна норма, според която данъчно задължено дружество без седалище в тази държава е длъжно по време на осъществяване на дейността, когато е понесло загуби да води редовно счетоводство в Люксембург, което представлява едно доказателство и се обуславя от необходимостта за упоменатата държава да се увери от една страна, че загубите са действително произхождат от люксембургска дейност на данъчно задълженото дружество и от друга, че размерът на тези данъци съответства на люксембургските правила относно изчисляване на печалби и загуби, които са били приложими през периода, когато тези загуби са били понесени.

29. От друга страна, според люксембургското правителство причините поради които данъчно задълженото дружество трябва да има редовно счетоводство на люксембургска територия е да позволи на данъчните власти във всеки един момент да направят ревизия на счетоводните документи.

30. Освен това Комисията счита, че ако целите на второто условие съответстват на договора, това условие не е необходимо за тяхната реализация. И действително люксембургските власти биха могли да проверят загубите, които данъчно задължената дружество е отразила в своето счетоводство, там където е нейното седалище. Тези власти винаги биха могли на основание на директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 г. относно взаимното подпомагане на компетентните органи на държавите членки в областта на преките данъци (JO L 336, страница 15) да се обърнат властите в другата държава-членка и да получат всички необходими данни за изчисляване на данъка на данъчно задължената фирма.

31. Съдът многократно е имал възможност да се увери, че ефикасността на данъчните проверки представлява важна причина от общ интерес способна да оправдае рестрикцията на основните свободи гарантирани от Договора (вж. Решение от 20 февруари 1979 г., „Cassis de Dijon” , Rewe-Zentral, 120/78, Recueil стр. 649, точка 8). Така една държава-членка може да прилага мерки, които позволяват проверката на облагаеми приходи в тази държава и съответно на загуби, които трябва да бъдат приспаднати.

32. При сегашното състояние на правото на Общността и противно на тезата на Комисията, целите преследвани от второто условие не биха били постигнати ако люксембургските власти с цел да проверят компонентите на данъчната основа се позовават на сметките, които е водило данъчно облагаемото дружество, която няма седалище на люксембургска територия според правните норми на друга държава-членка.

33. И действително до този момент никаква хармонизация на националните регламентации за определяне на данъчната основа не е била направена. Следователно всяка държава-членка установява собствени правила, за да определи печалби, приходи, разходи и приспадания в данъчната основа, в този кръг влизат и евентуалните загуби, които трябва да бъдат приспаднати.

34. В това отношение е без значение, че законодателят е предвидил в член 54, параграф 3, буква ж) от Договора известна координация на правилата за годишните баланси на някои дружества. И наистина ако балансите на едно дружество изработени според общите правила разграничават дейностите на съответните клонове - това което тези правила не изискват – съответните размери отбелязани в сметките за всеки един клон не биха могли задължително да се вземат под внимание при изчисляване на данъчната основа.

35. От тук нататък нищо не гарантира, че балансите на една дружество съставени според общите правила за координация или балансите съставени с цел да се определи данъчната основа в държавата-членка, където е седалището на съответната дружество биха могли да дадат достатъчно ясни данни за размера на облагаемата печалба и загубите, които биха могли да бъдат приспаднати в друга държава-членка, където фирмата е установила свой филиал.

36. Следва въпреки това да се установи дали изискванията на второто условие не надхвърлят това, което е необходимо за проверка на размера на загубите способни да бъдат приспаднати от печалбата от страна на данъчно задължено дружество за период предхождащ този, за който загубите са били понесени.

37. В това отношение трябва да се обърне внимание, че според люксембургското право данъчно задължените дружества, които нямат седалище на местна територия са задължени да поддържат редовно

счетоводство относно техните дейности в Люксембург, понеже люксембургските власти по принцип са приели, че няма да използват възможността да извършват ревизии на техните счетоводни документи.

38. Единствено когато данъчно задължено дружество, чието седалище е извън Люксембург, поиска приспадане на загуби, които е понесло в предходен период, то е задължено да доказва, че по време на този период е държало и съхранявало на територията на Люксембург редовно счетоводство относно тези дейности.

39. Въпреки това в момента, в който това искане е направено, единствения интерес на люксембургските власти е по ясен и точен начин да се провери, че тези загуби, чието приспадане е поискано, са извършени според люксембургските правила за изчисление на печалби и загуби, които са били приложими в момента, когато тези загуби са били понесени. И че това са действително понесените загуби от данъчно задълженото дружество. Следователно след като данъчно задълженото дружество е показало по ясен и точен начин размера на упоменатите загуби, тези власти не биха могли да откажат приспадането с мотива, че не е имало по време на посочения период счетоводство извършено и съхранено на територията на Люксембург относно дейностите си в упоменатата държава.

40. В настоящата ситуация не е необходимо средствата, с които данъчно задълженото дружество, което няма седалище в съответната държава да може да докаже размера на своите загуби и да иска тяхното приспадане да се ограничат единствено до тези предвидени от люксембургското законодателство.

41. В това отношение следва да припомним, че компетентните органи от една държава-членка могат винаги въз основа на Директива 77/799, да поискат от компетентните органи на друга държава-членка да им изпратят необходимата информация, позволяваща им по отношение на законодателството, което ще прилагат за определяне на точния размер на данъка печалба на данъчно задължено дружество със седалище в тази друга държава членка.

42. Трябва въпреки това да уточним, че факта, че една държава-членка позволява на данъчно задължено дружество без седалище в съответната държава да определи размера на своята облагаема печалба на базата на извадка от общата си печалба, не я задължава да приема изчислението на загубите, които също могат да бъдат направени на основата на общите загуби и в действителност неточностите, които методът на извадката предполага, че една държава-членка не е задължена да определи данъчната основа на данъчно задължената дружество единствено на основата на последната.

43. В контекста на всичко казано до тук, трябва да се отговори на въпроса дали член 52 от Договора противоречи на това една държава-членка да подчини приспадането на загуби от минали периоди поискани от данъчно задължено дружество, което има клон на нейна територия, без да е установило седалището си там на условието, че тези загуби трябва да бъдат икономически свързани с печалбата, реализирана от данъчно задълженото дружество в тази държава. Стига местните данъчно задължени дружества да не са обект по благоприятно третиране. От друга страна, той не разрешава отчитането на загубите да бъде подчинявано на условието, че по времето когато те са били понесени, данъчно задълженото дружество трябва да поддържа и съхранява на територията на тази държава счетоводство относно дейностите, които е упражнявало и това счетоводство да бъде съобразено с националната регламентация в тази област. Въпреки това засегнатата държава-членка може да изисква от данъчно задълженото дружество без седалище на нейна територия да докаже по ясен и точен начин, че размера на загубите, които претендира че е понесло отговарят на националните правила за изчисление на печалби и загуби, които са били в сила по време на настъпване на тези загуби и че те действително са били понесени в съответната държава от данъчно задълженото дружество.

По съдебните разноски

44. Разходите направени за представяне на становища пред Съда от френското, люксембургското правителство, правителството на Обединеното кралство, и от Комисията на Европейските общности не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред националната юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, поставени пред него от Conseil d' État du Grand-Duché de Luxembourg с Решение от 12 юли 1995 г., реши :

Член 52 от Договора не се противопоставя на това една държава-членка да подчини приспадането на загуби за минали периоди поискано от данъчно задължено дружество, което има клон на нейна територия, без да е установило там своето седалище на условието, че тези загуби трябва да са в икономическа връзка с печалбата реализирана от това дружество в съответната държава, стига местните дружества да не са обект на по-благоприятно третиране. От друга страна, той се противопоставя на това, изчисляването на тези загуби да бъде подчинено на условие, според което през периода когато са били понесени, данъчно задълженото дружество да е държало и

съхранило счетоводство в тази държава, отговарящо на националното законодателство в тази област. Въпреки това една държава-членка може да изисква от данъчно задълженото дружество без седалище на нейна територия да докаже по ясен и точен начин, че загубите, които претендира че е понесло, според националните правила за изчисление на загуби и печалби, които са били приложими по време на периода отговарят на истински понесените загуби в тази държава от данъчно задълженото дружество.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 15 май 1997 година.

Подписи