

Дело C-707/20**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

30 декември 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединеното кралство)

Дата на акта за преюдициално запитване:

29 декември 2020 г.

Жалбоподател:

Gallaher Limited

Ответник:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Предмет на главното производство

Основният въпрос в главното производство е дали след поредица от прехвърляния на нематериално имущество (дялове и интелектуална собственост) в рамките на група дружества, чиито дъщерни дружества са установени както в Обединеното кралство (държава членка към съответния момент), така и в друга държава членка и държави, които не са членки, незабавният данък при напускане на страната, наложен на установено в Обединеното кралство дъщерно дружество, в качеството му на прехвърлител на тези активи, в единия случай — пряко на неговото дружество майка в друга държава членка и във втория случай — на негово дружество сестра, изцяло притежавано от своето установено в ЕС дружество майка, трябва съгласно правото на ЕС да включва възможност за отложено плащане на този данък, на която установеното в Обединеното кралство дъщерно дружество е щяло да има право, ако останалите дружества от групата също са били установени в тази държава, за да се осигури пропорционално средство за защита от, и съответно да се обоснове, ограничение на свободата на установяване и, евентуално, на свободното движение на капитали. Ако

такова право на отложено плащане действително възниква, запитващата юрисдикция иска пояснения как следва да определи реда и условията за прилагане на това право.

Предмет и правни основания на преюдициалното запитване

Свобода на установяване и свободно движение на капитали — Данък върху капиталовите печалби, с който е обложено вътрешногрупово прехвърляне на дялове и марки извън данъчната юрисдикция на държава членка — Право на отложено плащане за национални дъщерни дружества в рамките на установени в страната групи, но не и за прехвърляния в рамките на установени в чужбина групи

Преюдициалното запитване е отправено на основание член 267 ДФЕС.

Преюдициални въпроси

1) Приложим ли е член 63 ДФЕС по отношение на национално законодателство като Group Transfer Rules (правила относно вътрешногруповите прехвърляния), прилагащо се единствено по отношение на групи дружества?

2) Дори и да не може да се приеме, че член 63 ДФЕС е общоприложим по отношение на правилата относно вътрешногруповите прехвърляния, може ли все пак да се приеме, че е той е приложим:

а) по отношение на движенията на капитали от дружество майка, местно лице за държава — членка на ЕС, към дъщерно дружество, местно лице за Швейцария, когато дружеството майка притежава 100 % от дяловете както в местното за Швейцария дъщерно дружество, така и в местното за Обединеното кралство дружество, на което е наложен данъкът?

б) по отношение на движение на капитали от местно за Обединеното кралство дъщерно дружество към местно за Швейцария дъщерно дружество, изцяло притежавани от едно и също дружество майка, местно лице за държава — членка на ЕС, при положение че и двете дружества са дружества сестри, а не дружество майка и дъщерно дружество?

3) Представлява ли законодателство като правилата относно вътрешногруповите прехвърляния — налагащо незабавно данъчно облагане при прехвърлянето на активи от местно за Обединеното кралство дружество към местно за Швейцария дружество сестра (неизвършващо търговска дейност в Обединеното кралство чрез постоянен обект), когато и двете въпросни дружества са изцяло притежавани дъщерни дружества на общо

дружество майка, местно за друга държава членка лице, при положение че такава прехвърляне щеше да е данъчно неутрално, ако дружеството сестра също беше местно лице за Обединеното кралство (или извършваше търговска дейност в тази държава чрез постоянен обект) — ограничение на свободата на установяване на дружеството майка по член 49 ДФЕС или, ако е относимо, ограничение на свободното движение на капитали по член 63 ДФЕС?

4) Ако се приеме, че член 63 ДФЕС е приложим:

а) представлява ли прехвърлянето на марките и свързаните с тях активи от GL към JTISA срещу насрещна престация, отразяваща пазарната стойност на марките, движение на капитали за целите на член 63 ДФЕС?

б) представляват ли движенията на капитали от JTH към JTISA, негово дъщерно дружество, местно за Швейцария лице, преки инвестиции за целите на член 64 ДФЕС?

в) предвид това, че е приложим само по отношение на някои видове движение на капитали, може ли член 64 ДФЕС да се приложи при обстоятелства, при които движенията на капитали могат да се окажат както като преки инвестиции (които са посочени в член 64 ДФЕС), така и като друг вид движение на капитали, което не е посочено в член 64 ДФЕС?

5) Ако е имало ограничение, като е безспорно, че ограничението по принцип е било обосновано с императивни съображения от обществен интерес (а именно нуждата да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия), било ли е това ограничение необходимо и пропорционално по смисъла на практиката на Съда на Европейския съюз, по-специално при обстоятелства, при които съответното данъчнозадължено лице е получило от прехвърлянето на активите приходи, равностойни на пълната пазарна стойност на активите?

б) Ако е имало нарушение на свободата на установяване и/или на правото на свободно движение на капитали:

а) изисква ли правото на ЕС националното законодателство да се тълкува или да се остави без приложение така, че GL да може да отложи плащането на данъка;

б) ако това е така, изисква ли правото на ЕС националното законодателство да се тълкува или да се остави без приложение така, че GL да може да отложи плащането на данъка до прехвърлянето на активите извън подгрупата, на която местното за друга държава членка дружество е дружество майка (т.е. „на реализационен принцип“), или възможността за плащане на

данъка на вноски (т.е. „на вносков принцип“) осигурява пропорционално средство за защита;

- в) ако по принцип плащането на данъка на вноски осигурява пропорционално средство за защита:
- i. важи ли това само ако националното право е предвиждало тази възможност към момента на прехвърлянето на активите, или е съвместимо с правото на ЕС такава възможност да бъде осигурена посредством средство за защита след настъпване на събитието (а именно националният съд да предостави такава възможност след настъпване на събитието чрез прилагане на съответстващо тълкуване или оставяне на законодателството без приложение);
 - ii. изисква ли правото на ЕС националните съдилища да осигурят средство за защита, засягащо във възможно най-малка степен заложената в правото на ЕС съответна свобода, или е достатъчно националните съдилища да осигурят средство за защита, което, при все че е пропорционално, се отклонява от съществуващото национално право във възможно най-минимална степен;
 - iii. какъв период за вноските е необходим; и
 - iv. в противоречие ли е с правото на ЕС средство за защита, включващо погасителен плащ, в който вноските стават изискуеми преди датата, на която споровете между страните са окончателно решени, т.е. трябва ли падежите на вноските да бъдат за бъдещ период?

Цитирани разпоредби на правото на Европейския съюз

Член 49 ДФЕС (свобода на установяване) и членове 63 и 64 ДФЕС (свободно движение на капитали)

Цитирани разпоредби на националното право

За разлика от режимите на други държави членки, при които се изисква данъчните резултати да бъдат консолидирани на равнището на местно за държавата дружество майка („принципите на данъчно единство/данъчна консолидация“), данъчният режим на Обединеното кралство се основава на определение за група¹, обхващащо всички дружества, независимо от мястото

¹ Член 170 от Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Закон от 1992 г. за данъка върху инвестиционния доход) и част 8, глава 8 от Corporation Tax Act 2009 (Закон от 2009 г. за корпоративния данък).

на установяване, под общото притежание и контрол на главно дружество на групата. Спрямо дружествата в рамките на тази група, които подлежат на облагане с корпоративен данък, съответно се прилагат различни данъчни правила. Всяко от тези дружества обаче запазва своята независима данъчна „самоличност“ и подлежи на облагане с изчисляван въз основа на собствените му печалби данък. Вътрешногруповите прехвърляния между установени в Обединеното кралство дружества се считат, съгласно националното право, за данъчно неутрални, без оглед на действително реализираната печалба². Съгласно спогодбите на Обединеното кралство за избягване на двойното данъчно облагане национален „данък при напускане“ се прилага, когато облагаемите активи напуснат данъчната юрисдикция на тази държава.

Член 59D от Taxes Management Act 1970 (Закон от 1970 г. за управление на данъците) предвижда, че корпоративният данък е платим 9 месеца след приключване на съответния отчетен период, а член 87A от същия закон — че за този период се начислява лихва.

Член 2 от European Communities Act 1972 (Закон от 1972 г. за Европейските общности) изисква всички национални разпоредби да се тълкуват така, че да са в съответствие с правото на ЕС („съответстващо тълкуване“) или, при невъзможност, да бъдат оставяни без приложение.

Кратко представяне на фактическата обстановка и на главното производство

1. Jaran Tobacco Inc. (наричано по-нататък „Групата GT“) представлява световна група дружества, обхващаща като структура множество междинни дружества майки и дъщерни дружества сестри, установени в различни страни — както държави членки, така и трети страни.
2. През 2011 г. местно за Обединеното кралство дъщерно дружество (Gallaher Ltd; наричано по-нататък „GL“) на местно за Нидерландия (междинно) дружество майка (JT International Holding BV; наричано по-нататък „JTIH“) продава интелектуална собственост, по-конкретно марки, на едно от своите местни за Швейцария дружества сестри (JT International SA; наричано по-нататък „JTISA“) на пазарна стойност. Продажната цена е предоставена на швейцарското дружество сестра посредством заем от нидерландското дружество майка. Продажната цена, получена от установеното в Обединеното кралство дружество сестра, е изплатена на нидерландското дружество майка, по-специално под формата на дивиденди, чрез веригата

² Член 171 от Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Закон от 1992 г. за данъка върху инвестиционния доход) и член 775 от Corporation Tax Act 2009 (Закон от 2009 г. за корпоративния данък).

установени в тази държава междинни дружества майки и дъщерни дружества.

- 3 По същество, през 2014 г. местното за Обединеното кралство дъщерно дружество прехвърля всички дялове на едно от своите дъщерни дружества на местното за Нидерландия (междинно) дружество майка (наричано по-нататък „прехвърлянето от 2011 г.“).
- 4 Приема се, че търговски съображения, различни главно от избягването на данъчно облагане, стоят в основата на прехвърлянето на въпросните активи, а именно максимално оползотворяване на стойността на марките и опростяване на структурата на групата.
- 5 HMRC (данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство) отговаря за управлението и събирането на корпоративния данък в Обединеното кралство. На основание на законодателството относно данъка върху капиталовите и другите печалби при напускане, налаган върху прехвърлянията на активи извън данъчната юрисдикция на Обединеното кралство, HMRC издава на 6 февруари 2018 г. по отношение на марките, а на 17 юли 2018 г. по отношение на дяловете, частични данъчни актове, като определя размера на — незабавно платимите — облагаеми капиталови и други печалби, натрупани от GL през съответните отчетни периоди. GL обжалва тези актове пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение), който приема, че актът, с който се облага прехвърлянето на дялове, е в нарушение на правото на ЕС, за разлика от акта, с който се облага прехвърлянето на марките. Както GL, така и HMRC обжалват това съдебно решение във връзка с данъка върху прехвърлянето, съответно, на марките и на дяловете пред Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (данъчно и финансово отделение) — запитващата юрисдикция.

Основни доводи на страните в главното производство

По това дали е налице ограничение на свободното движение на капитали и/или на свободата на установяване

- 6 Що се отнася до извършеното през 2014 г. прехвърляне на дяловете, между страните няма спор, че установеното в ЕС дружество майка ЛТИН е упражнило своята свобода на установяване, че това дружество от групата, установено в друга държава членка, е третирано различно спрямо национално дружество от групата и следователно че тази свобода е била ограничена.
- 7 По отношение на извършеното през 2011 г. прехвърляне на марките HMRC поддържа, че единствената приложима свобода е тази на установяване, в резултат на което не би било обосновано относимото законодателство да се

преценява отделно и от гледна точка на свободното движение на капитали³. HMRC твърди, че свободата на установяване на установеното в ЕС дружество майка не е ограничена, тъй като мястото на установяване или националността на общо дружество майка са ирелевантни; причина за спорното облагане било прехвърлянето на актив от местно за Обединеното кралство дъщерно дружество към дружество сестра, местно лице за трета страна. GL поддържа, че поради данъка при напускане за неговото дружество майка, местно лице за друга държава членка, е по-малко привлекателно да упражни свободата си на установяване. Според твърденията на GL, изложени при условията на евентуалност, притежаваното от местното за Нидерландия дружество майка право на свободно движение на капитали също е било ограничено непропорционално. В подкрепа на това становище твърди, че за целите на свободното движение на капитали не е необходимо и двете относими контролни дялови участия на установено в ЕС дружество майка да се намират в държави членки. HMRC смята, че не е налице ограничение на свободното движение на капитали, тъй като местното за Обединеното кралство дъщерно дружество не е третирано по-малко благоприятно поради факта, че неговото непряко дружество майка е установено в Нидерландия. Данък при напускане щеше да е дължим и ако установеното в Нидерландия дружество майка беше с националност на Обединеното кралство или местно лице за тази държава. HMRC счита също така, че продажбата на търговски активи, като например марки, не представлява движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС, при все че не е посочена в номенклатурата относно движенията на капитали⁴ като преки инвестиции.

Обосновано ли е ограничение

- 8 HMRC поддържа, че всяко ограничение е пропорционално и обосновано с императивни съображения от обществен интерес, а именно нуждата от балансирано разпределение на данъчните правомощия. Твърди, че настоящото дело може да бъде разграничено от практиката на Съда относно данъците при напускане на основание на това, че на равнището на отделните облагаеми сделки печалбите всъщност са реализирани от приобретателя, тъй като той е получил пълната пазарна стойност на дяловете, в резултат на което не е възниквал проблемът с паричните потоци, обосноваващ отложеното плащане на данъка при напускане. Освен това не било налице преобразуване, а „просто прехвърляне на активи от един субект към друг“. Според твърденията на GL на равнището на групата печалба не е била „същински реализирана“ (т.е. посредством сложната вътрешногрупова

³ Дело C-196/04, *Cadbury Schweppes plc/IRC*, точка 32; *Thin Cap*, точка 33, и дело C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (наричано по-нататък „*FII 2*“).

⁴ Приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

финансова структура на заемите, осигуряващи цената по договорите за продажба), поради което не важало съображението за паричните потоци, стоящо в основата на практиката на Съда относно необходимостта да се включи възможност за отложено плащане.

Средство за защита

- 9 Между страните е спорно и какво следва да бъде подходящото средство за защита, ако облагането с данъка при напускане представлява необосновано ограничение, при все че размерът на данъка не е предмет на спор между тях. Тъй като средството за защита е пропорционално, когато засяга националното право във възможно най-ниска степен, HMRC поддържа, че плащането следва да бъде отложено под формата на вноски. GL по същество изразява становището, че средството за защита е пропорционално, когато засяга правото на ЕС във възможно най-ниска степен, т.е. когато най-малко ограничава съответната свобода, поради което плащането следва да бъде отложено на реализационен принцип. Според твърденията на HMRC отлагането на реализационен принцип би засегнало ефективността на данъка при напускане, тъй като в този случай стоящите в основата активи биха попаднали извън нейната данъчна юрисдикция. HMRC твърди, че би бил пропорционален петгодишен период на отложено плащане с вноски, при начислена лихва съгласно общия национален режим. В настоящия случай, поради суспензивното действие на националното производство данъкът щял да бъде платим незабавно, тъй като са изтекли повече от пет години от настъпването на данъчното събитие. В това отношение GL твърди, че периодът за всяко отложено плащане трябва да е бъдещ, за да бъде ефективен като средство за защита, поради което следва да започва от датата на постановяване на окончателното решение в главното производство.

Кратко изложение на мотивите за преюдициално запитване

- 10 Въпросът в националното производство е дали облагането с данък във връзка с прехвърлянето на дялове и марки, при липсата на право на отложено плащане на данъка, е съвместимо с правото на ЕС, по-специално със свободата на установяване по член 49 ДФЕС във връзка с прехвърлянето както на дяловете, така и на марките, и освен това с правото на свободно движение на капитали по член 63 ДФЕС във връзка с прехвърлянето на марките. Ако въпросното облагане е в противоречие с правото на ЕС, запитващата юрисдикция иска да установи дали средството за защита трябва да бъде плащане на данъка на вноски или пък на реализационен принцип.
- 11 На тази юрисдикция не е известно дело, по което да е пряко разглеждано законодателство, предвиждащо данъчно неутрално третиране на вътрешногрупови прехвърляния на активи, когато данъчнозадълженото дружество е реализирало пълна пазарна стойност по прехвърлянето. Установяват се редица фактически комбинации, при които е възможно

обосновано да се приемат различни становища по материални въпроси от правото на ЕС, които са от ключово значение за решението и е вероятно да имат приложение отвъд конкретните факти по разглежданото дело. Въпросите от първи до четвърти са свързани изключително с прехвърлянето на марките, главно във връзка със свободното движение на капитали, както и с взаимодействието между това свободно движение и свободата на установяване (трети въпрос). Петият и шестият въпрос се отнасят до пропорционалността на данъка при напускане във връзка и с двете прехвърляния на активи.

- 12 Неразглежданият досега аспект относно прехвърлянето на марките през 2011 г. се състои в тристранното правоотношение, при което дружеството майка твърди, че свободата му да установи дъщерно дружество в друга държава членка е ограничена поради данъка при напускане, наложен върху прехвърляне между такова дъщерно дружество и някое от неговите дружества сестри, когато и двете дружества сестри са изцяло притежавани от дружеството майка. Въз основа на подхода на фактическо сравнение, приложен в решение по дело C-418/07, незабавният данък при напускане съгласно националното право се предполага, че поне прави упражняването на свободата на установяване по-малко привлекателно за местното за друга държава членка дружество майка. Твърди се, че по отношение на настоящото дело е приложимо решението на Съда по дело C-524/04, „*Thin Cap*“, в което същият постановява, че свободата на установяване е ограничена от гледна точка на възможността за приспадане на лихвите както ако (1) заемите са предоставени от установеното в ЕС дружество майка на установено в Обединеното кралство дъщерно дружество, така и ако (2) те са предоставени от друго дъщерно дружество на установеното в ЕС дружество майка. Въз основа на същата съдебна практика обаче може да се възприеме становището, че фактическото положение на контролни дялови участия не определя коя свобода е релевантна, а дали разглежданите законодателни разпоредби са насочени към правоотношения в рамките на групата; насоченото към групите законодателство се отнася до свободата на установяване, а не до свободното движение на капитали.
- 13 Що се отнася до това дали „марките“ представляват „капитали“ за целите на това свободно движение, те биха могли да се разглеждат като „натрупани активи“ съгласно даденото от Съда в решение по дело C-182/08⁵ тълкуване или като свързани с продажбата на търговски активи, а не като финансова операция (решение по съединени дела C-286/82 и C-26/83⁶).
- 14 По отношение на пропорционалността на данъка при напускане се твърди по-специално, че съгласно приетото в решенията по дела C-371/10, „*National Grid*“, C-164/12, „*DMC*“, и C-657/13, „*LabTec*“, е пропорционално държавата

⁵ *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG/Finanzamt München II*, точки 42 и 43.

⁶ *Luisi u Carbone/Ministero del Tesoro*, точки 20—22.

членка да определи размера на данъка към момента на прехвърляне на активите извън обхвата на данъчната ѝ юрисдикция, но незабавното облагане с данък при напускане без каквато и да е възможност за отложено плащане е непропорционално. При все това е спорно, че възприетата в съществуващата съдебна практика обосновка за отложеното плащане, а именно неизгодите за данъчнозадълженото дружество от гледна точка на паричните потоци, не е меродавна за настоящото дело, тъй като активите са реализирани на пазарната им стойност.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ