Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. KOKOTT
представено на 19 юли 2012 година [1]

Дело C-123/11

A Oy

(Преюдициално запитване, отправено от Korkein hallinto-oikeus (Финландия)

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване — Директива 2009/133/ЕО — Национална правна уредба за облагане на доходите — Сливане на две дружества, установени на територията на различни държави членки — Право на приспадане на загубите на прехвърлящото дружество в държавата членка на приемащото дружество“

I – Въведение

1. Названието Marks & Spencer обозначава верига универсални магазини. В практиката на Съда в областта на данъчното право обаче тези имена се свързват с изричното признание, че разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да обоснове ограничения на свободата на установяване [2]. От друга страна, в съдебната практика и правната литература на държавите членки названието Marks & Spencer се явява и синоним на хаос и отчаяние [3].

2. Това се дължи на изречение от около 100 думи, което Съдът формулира в нареченото Marks & Spencer решение и което описва обстоятелствата, при които държавите членки по изключение могат да бъдат принудени да отчетат за данъчни цели загубите на чуждестранни дъщерни дружества при облагането на техните местни дружества майки. Въпреки пространната формулировка обаче липсва яснота относно обхвата на това изключение и дали изобщо същото е актуално към момента, предвид последвалата практика на Съда.

3. Настоящото преюдициално запитване би могло да даде възможност за преодоляване на объркването, породено от това изключение. Финландското данъчнозадължено лице в главното производство се позовава в това производство именно на формулираното от Съда изключение. То желае да се слее с шведско дъщерно дружество и да използва в бъдеще във Финландия прехвърлянето на загубите, реализирани от това дружество в Швеция, което правилата за данъчно облагане във Финландия не допускат.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Вж. Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837).

3 — Вж. например *Cordewener*. Cross-Border Loss Relief and the 'Effet Utile' of EU Law: Are We Losing It? EC Tax Review 2011, 58.

II – Правна уредба

A – *Правото на Съюза*

1. Свобода на установяване

4. Член 49 ДФЕС урежда 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“.

5. Член 54 ДФЕС разширява приложното поле на свободата на установяване, както следва:

„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.

[…]“.

2. Директивата за сливанията

6. Директива 2009/133/ЕО[4] (наричана по-нататък „Директивата за сливанията“) урежда данъчните последици от определени случаи на сливане с трансгранични последици. Съображения 2 и 3 разясняват целта на Директивата за сливанията в частност, както следва:

„(2) Сливания […], които засягат дружества от различни държави могат да бъдат необходими с цел създаване на условия, които са аналогични на тези на един вътрешен пазар и с цел по този начин да се гарантира функционирането на този вътрешен пазар. Подобни операции не трябва да бъдат възпрепятствани от ограничения, неудобства или деформации, които произтичат от данъчните разпоредби на държавите членки. […]

(3) Понастоящем данъчните разпоредби поставят в неблагоприятно положение такива операции в сравнение с тези, касаещи дружества на същата държава членка. Необходимо е такива неблагоприятни положения да бъдат прекратени“.

4 — Директива на Съвета от 19 октомври 2009 г. относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, както и при прехвърлянето на седалище на SE или SCE в друга държава членка (ОВ L 310, стр. 34), която заменя отменената Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 г. със същото заглавие (ОВ L 225, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92). Тази директива не следва да се бърка с Директива 2005/56/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 26 октомври 2005 г. относно презграничните сливания на дружества с ограничена отговорност (ОВ L 310, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 2, стр. 107), която разглежда дружественоправните аспекти на определени сливания с трансгранични последици.

7. Съображение 4 описва линията на действие, предвидена за тази цел в Директивата за сливанията:

„Невъзможно е тази цел да бъде постигната чрез разширяване до равнище Общност на вътрешните системи, действащи в държавите членки, тъй като разликите между тези системи могат да доведат до нарушаване на конкуренцията. Ето защо само обща система за данъчно облагане е в състояние да даде задоволително решение в този аспект“.

8. Относно третирането на данъчните загуби от дружествата съображение 9 предвижда следното:

„Необходимо е да се определи данъчният режим, който ще се прилага към определени провизии, резерви или загуби на прехвърлящото дружество, както и да се разрешат данъчните проблеми, възникващи в случаите, когато едно от двете дружества притежава дял от капитала на другото“.

9. На последно място, в съображение 14 е уредено следното:

„Една от целите на настоящата директива е да се премахнат пречките за функциониране на вътрешния пазар, такива като двойното данъчно облагане. И доколкото разпоредбите на настоящата директива не позволяват цялостното постигане на тази цел, държавите членки следва да вземат необходимите мерки за постигането ѝ“.

10. Съгласно член 1, буква а) от Директивата за сливанията приложното ѝ поле се разпростира върху „сливания […], в които участват дружества от две или повече държави членки“. Член 2, буква а), точка iii) от Директивата дефинира понятието „сливане“ като операция, при която „при прекратяване без ликвидация едно дружество прехвърля цялото си имущество, активи и пасиви, на дружеството, притежаващо всички ценни книжа, които представляват капитала му“. Член 3 от Директивата за сливанията определя кое дружество по смисъла на същата се счита „дружество на една държава членка“.

11. Единствената разпоредба в Директивата за сливанията, уреждаща загубите на прехвърлящото дружество, се съдържа в член 6:

„Доколкото, ако операциите, посочени в член 1, буква а) се извършват между дружества от държавата членка на прехвърлящото дружество, държавите членки прилагат разпоредби, позволяващи на получаващото дружество да поеме загубите на прехвърлящото дружество, които все още не са [отчели] за данъчни цели, то тези разпоредби се разширяват, за да могат да обхванат поемането на загуби на прехвърлящото дружество, които все още не са [отчели] за данъчни цели, от местата на стопанска дейност на приемащото дружество, разположени на нейната територия“.

Б – *Финландското право*

12. Съгласно член 7, параграф 1 от сключената между Република Финландия и Кралство Швеция спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите и имуществата, печалбата на дружество със седалище в Швеция може да бъде предмет на данъчно облагане във Финландия единствено доколкото същата е реализирана от място на стопанска дайност на съответното дружество във Финландия.

13. Съгласно финландското законодателство за данъчно облагане на доходите, установените в течение на един данъчен период загуби могат да бъдат пренасяни в бъдещи периоди. Член 119, параграфи 1 и 2 от финландския Tuloverolaki (наричан по-нататък „Финландският закон за данъка върху доходите“) предвижда следното:

„Формираната през данъчната година загуба от стопанска дейност и земеделие се приспада от печалбата от стопанска дейност и земеделие през десетте данъчни години, които следват, постепенно, доколкото са реализирани приходи.

Под „загуба от стопанска дейност“ се има предвид отрицателният финансов резултат, формиран съгласно Закона за облагането на приходите от стопанска дейност, а под „загуба от земеделие“ — отрицателният финансов резултат, формиран съгласно Закона за данъка върху доходите“.

14. В случай на сливане между дружества член 123, параграф 2 от финландския Закон за данъка върху доходите съдържа следната разпоредба относно съдбата на установените загуби на прехвърлящото дружество:

„При вливане или разделяне на дружества приемащото дружество има право да приспадне от облагаемия си доход загубата на преобразуващото се чрез вливане или разделяне дружество съгласно членове 119 и 120, ако приемащото дружество или неговите акционери или членове, или приемащото дружество и неговите акционери или членове заедно притежават от началото на годината, в която е формирана загубата, повече от половината от капитала на преобразуващото се чрез вливане или разделяне дружество […]“.

15. Освен това финландската съдебна практика поставя правото на поемане на загубата на прехвърлящото дружество под условието това да не е единствената цел на сливането.

III – Фактически обстоятелства и преюдициални въпроси

16. Предмет на главното производство е издаването на предварително решение по приложението на финландския Закон за корпоративния данък (yhteisöjen tulovero). A Oy (наричано по-нататък „данъчнозадълженото лице“) моли Keskusverolautakunta (наричана по-нататък „Централната комисия по данъците“) да издаде такова предварително решение, с което да изясни със задължително действие данъчноправен въпрос относно прехвърлянето на загуби.

17. Установеното във Финландия данъчнозадължено лице притежава всички дялове от капитала на шведското дружество B AB. Междувременно това дъщерно дружество прекратява дейността си, след като е експлоатирало три магазина за търговия на дребно в Швеция. То обаче все още има задължения, произтичащи от дългосрочни наемни договори за търговски помещения. В резултат на тази дейност в рамките на шведската процедура по облагане са установени загуби на дъщерното дружество за периода 2001—2007 г. в размер на 44,8 милиона шведски крони, които съгласно действащия обменен курс възлизат на около 5 милиона евро.

18. Понастоящем данъчнозадълженото лице планира преобразуване чрез вливане в него на шведското дъщерно дружество. В резултат на вливането шведското дъщерно дружество ще се прекрати и цялото му имущество ще се поеме от данъчнозадълженото лице.

19. В предварителното си решение от 25 март 2009 г. Централната комисия по данъците застъпва позицията, че след вливането данъчнозадълженото лице не може да приспадне загубите на шведското си дъщерно дружество в рамките на финландския Закон за корпоративния данък.

20. Сезираният с правния спор Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд) констатира, че финландските разпоредби не допускат поемането на загуби на преобразуващо се чрез вливане дружество, ако същото има седалище в чужбина и ако загубите му не са реализирани от място на стопанска дейност във Финландия. Въпреки това, Korkein hallinto-oikeus има съмнения дали това тълкуване е съвместимо с правото на Съюза, и по-точно със свободата на установяване. При тези обстоятелства Korkein hallinto-oikeus поставя на Съда два преюдициални въпроса:

„1. Изискват ли членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС приемащото дружество да може да извършва приспадане за целите на данъчното облагане на загубите, реализирани от преобразуващото се чрез вливане в него дружество със седалище в друга държава членка, които загуби са формирани от дейността на преобразуващото се дружество в тази друга държава членка в годините преди вливането, при положение че приемащото дружество не оставя място на стопанска дейност в държавата на преобразуващото се чрез вливане дружество и съгласно разпоредбите на националното си право може да извърши приспадане за данъчни цели на загубите на преобразуващото се дружество единствено ако това дружество е местно лице или конкретните загуби са формирани от намиращото се в тази държава място на стопанска дейност?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: от значение ли са разпоредбите на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС при отговора на въпроса дали размерът на подлежащите на приспадане загуби следва да се изчисли съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото дружество, или за подлежащи на приспадане загуби следва да се приемат загубите, установени в държавата по седалището на преобразуващото се дружество съгласно действащото в тази държава право?“.

IV – Правен анализ

21. Преюдициалните въпроси са поставени по допустим начин[5] в контекста на главно производство, чийто предмет са данъчните последици от една все още нереализирала се фактическа ситуация. Затова за целите на отговора им ще взема предвид действащото право на Съюза.

A – *По първия преюдициален въпрос: Поемане на пренасянето на загуби*

22. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да разбере дали правото на Съюза изключва приложението на национална правна уредба, която по принцип разрешава на приемащото дружество в случай на сливане да използва прехвърлянето на загубите на прехвърлящото дружество, но не допуска това по отношение на загуби от дейност, която не подлежи на облагане във Финландия (прехвърляне на загубите, реализирани в чужбина).

23. За да дам на запитващата юрисдикция полезен отговор относно приложимото право на Съюза[6], няма да ограничa анализа си до уредената в членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС свобода на установяване, тъй като правото на Съюза съдържа собствена правна уредба по отношение на данъчните последици от трансграничните преобразувания на дружества чрез сливане, а именно Директивата за сливанията. С тази по-специална уредба ще започна моята проверка.

5 — Вж. Решение от 18 ноември 1999 г. по дело X и Y (C-200/98, Recueil, стр. I-8261, точки 21 и 22), постановено във връзка със сходни разпоредби на шведското законодателство.

6 — Относно възможността за широко тълкуване на преюдициално запитване вж. по-специално Решение от 12 юли 1979 г. по дело Union Laitière Normande (244/78, Recueil, стр. 2663, точка 5) и Решение от 26 април 2012 г. по дело Van Putten (C-578/10 до C-580/10, точка 23).

1. Приложение на Директивата за сливанията

24. Съгласно член 1, буква а) от Директивата за сливанията държавите членки следва да я прилагат при всякакви форми на сливане, при които участват дружества от различни държави членки. Съгласно член 2, буква а), подточка iii) от същата директива сливане е налице при придобиването на едно изцяло притежавано дъщерно дружество. Установеното във Финландия данъчнозадължено лице планира да придобие своето шведско дъщерно дружество, чийто капитал притежава изцяло. Освен това запитващата юрисдикция е установила, че двете дружества удовлетворяват изискванията за правноорганизационна форма, така че са налице предпоставките на член 3, буква а) във връзка с приложение I, част А от Директивата за сливанията, където са указани формите, които по смисъла на същата директива следва да се разглеждат като „дружества на една държава членка“. Освен това в настоящото производство вероятно са изпълнени и предпоставките, посочени в букви б) и в) от тази разпоредба с оглед на териториалната установеност за данъчни цели и данъчното задължение по финландския Закон за данъка върху доходите. Следователно при фактическа ситуация като тази в главното производство следва да намери приложение Директивата за сливанията.

25. При това положение възниква въпросът какви правни последици предвижда Директивата за сливанията по отношение на трансграничното отчитане на загуби. Запитващата юрисдикция изтъква, че Директивата за сливанията не съдържа разпоредби по въпроса как държавата членка на приемащото дружество следва да третира загубите, които друга държава членка е установила по отношение на прехвърлящото дружество. Участниците в производството са изразили сходни позиции. Във връзка с това се налага изводът, че Директивата за сливанията не урежда случая, който е предмет на главното производство, и от нея не могат да се черпят доводи за допустимост с оглед на правото на Съюза на разглежданата финландска правна уредба.

26. Този извод се нуждае от корекция. Както вече се установи, фактическа ситуация като тази в главното производство попада в обхвата на приложение на Директивата за сливанията. Съгласно съображения 2—4 от тази директива тя трябва да съдържа обща уредба за премахване, в интерес на вътрешния пазар, на по-неблагоприятните данъчни условия за сливанията с трансгранични последици в сравнение с тези с вътрешни последици. Като елемент от тази цел съображение 9 включва изрично отчитането на загубите за данъчни цели.

27. Предвид това Директивата за сливанията съдържа в член 6 разпоредба за поемането от приемащото дружество на все още неотчетени загуби на прехвърлящото дружество. Съгласно тази разпоредба приемащото дружество може да прехвърли загуби на установено в друга държава членка прехвърлящо дружество върху място на стопанска дейност в същата държава членка, доколкото такова прехвърляне е възможно между дружества на тази държава членка.

28. Следователно член 6 от Директивата за сливанията предвижда прехвърлянето на загуби на прехвърлящото дружество да се отчита само в държавата членка по седалището му, а не в държавата членка на приемащото дружество. Съгласно тази разпоредба данъчнозадълженото лице в главното производство има право, при условията на шведските разпоредби за данъчно облагане, да използва — в рамките на шведското данъчно производство след преобразуването чрез вливане — прехвърлянето на загубите на шведското си дъщерно дружество чрез разположено в Швеция място на стопанска дейност. Това съществуващо в Швеция право обаче очевидно е без значение за данъчнозадълженото лице, тъй като съгласно данните, предоставени от запитващата юрисдикция, то няма да разполага с място на стопанска дейност след сливането. Причината е, че то нито поддържа място на стопанска дейност в Швеция, нито ще може да поеме такова на прехвърлящото дружество, тъй като последното е прекратило дейността си в Швеция.

29. В заключение все пак трябва да се отбележи, че Директивата за сливанията урежда случая, разглеждан в главното производство. Тя обаче не предвижда желаната от данъчнозадълженото лице правна последица, а именно използване на прехвърлянето на загубите, реализирани в Швеция, за целите на финландското данъчно облагане. Съгласно Директивата за сливанията прехвърлянето на загуби, реализирани в Швеция, може да се използва само в рамките на шведското данъчно облагане. От това следва, че разпоредбите на Директивата за сливанията не задължават държавата членка на премащото дружество да отчита прехвърлянето на загубите на прехвърлящото дружество от друга държава членка.

2. Нарушаване на свободата на установяване

30. Стигането до това заключение обаче все още не решава въпроса дали правото на Съюза като цяло допуска такава национална правна уредба, която изключва поемане на прехвърлянето на загуби, реализирани в чужбина. Именно подобно изключване би могло да бъде несъвместимо с гарантираната от членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС свобода на установяване на приемащото дружество.

31. В такъв случай, като е приел Директивата за сливанията, законодателят на Съюза нямаше да е направил всичко изискуемо по Договора, за да гарантира функционирането на вътрешния пазар чрез премахването на неблагоприятните данъчни условия за сливанията с трансгранични последици. Обстоятелството, че законодателят на Съюза е взел под внимание последното най-малко като възможност, е намерило израз в съображение 14 от Директивата за сливанията. Според него държавите членки се призовават да предприемат при необходимост едностранни мерки за отстраняване на пречките за функционирането на вътрешния пазар.

32. Ето защо на следващо място трябва да се изясни дали предвиденият във финландското данъчно право отказ в случай на сливане за поемане на прехвърлянето на реализирани в чужбина загуби нарушава свободата на установяване.

а) Ограничение на свободата на установяване

33. Съгласно членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС принципно са забранени ограниченията пред свободното установяване на дружества, създадени в съответствие със законодателството на една държава членка на територията на друга държава членка.

34. Съгласно постоянната съдебна практика за ограничения на свободата на установяване трябва да се считат всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода[7]. Макар че съгласно формулировката им разпоредбите на Договора относно свободата на установяване следва да гарантират благоприятните последици от национално третиране в приемащата държава, те същевременно не допускат държавата по произхода да препятства установяването в друга държава членка на учредено съгласно нейната правна уредба дружество[8]. Съдът намира, че е налице такова препятстване, когато държавата по произхода третира това дружество различно в сравнение с действащите изцяло на нейна територия дружества и това различно третиране може да възпре дружеството от упражняване на правото му на установяване в друга държава членка[9].

7 — Във връзка с това Решение от 15 януари 2002 г. по дело Комисия/Италия (C-439/99, Recueil, стр. I-305, точка 22) и Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus (C-371/10, Сборник, стр. I-12273, точка 36).

8 — Във връзка с това Решение от 27 септември 1988 г. по дело Daily Mail и General Trust (81/87, Recueil, стр. 5483, точка 16) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 35).

9 — Вж. Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 46) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 37).

35. Съгласно констатациите на запитващата юрисдикция членове 119 и 123 от финландския Закон за данъка върху дохода изключват прехвърлянето на загуби, произтичащи от дейност, която не подлежи на данъчно облагане във Финландия. Докато дружество майка може, в случай на сливане във Финландия, да използва прехвърлянето на загубите на местно дъщерно дружество, то същото дружество не може да направи това по отношение на прехвърлянето на загуби на чуждестранно дъщерно дружество, реализирани от дейността му в друга държава членка. С оглед на липсата на възможност да се възползва за данъчни цели във Финландия от загуби, претърпени от дейност, упражнявана в друга държава членка, едно финландско дружество би могло да се въздържи от учредяването или придобиването на дъщерно дружество в друга държава членка. По такъв начин финландската данъчна уредба е в състояние да възпре финландските дружества да извършват търговска дейност посредством дъщерни дружества в други държави членки. Следователно финландската данъчна уредба ограничава свободата на установяване.

36. От тази констатация трябва да се разграничи въпросът дали в случай като разглеждания в главното производство данъчнозадълженото лице би могло да се позове на свободата си на установяване. По-специално правителството на Обединеното кралство изразява становище, че поради прекратяването на стопанската дейност на шведското дъщерно дружество в настоящия случай не става въпрос за упражняване на правото на установяване, а по-скоро за обратното. Действително отговорът на този въпрос има значение само ако финландската данъчна уредба има за последица нарушаването на свободата на установяване. На мен обаче от самото начало ми се струва ясно , че ограниченията, наложени с абстрактните данъчноправни последици от едно сливане, които пречат на започването на трансгранична дейност, могат да бъдат конкретно предотвратени едва към момента на сливането. Към този момент свободата на установяване вече е упражнена от данъчнозадълженото лице, въпреки съществуващото ограничение. За да може тази свобода на установяване обаче да разгърне пълното си действие, данъчнозадълженото лице може да оспори конкретното приложение на ограничението. Следователно данъчнозадълженото лице може и в настоящия случай да се позове на упражняването на свободата си на установяване.

37. Правителството на Обединеното кралство обаче правилно изтъква, че не следва да се приема наличието на ограничение на свободата на установяване в случаите, в които във връзка с прехвърлянето на загуби финландското право не прави разлика между прехвърлянето на загубите, реализирани в страната, и тези, които са реализирани в чужбина. Според данните, предоставени от запитващата юрисдикция, такъв е случаят, когато поемането на прехвърлянето на загубите представлява единствен мотив за сливането. Причината е, че в този случай финландското право забранява поемането за всички дружества. В това отношение поради липса на различно третиране би било изключено ограничение на свободата на установяване, а оттук и евентуално нарушение на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС от страна на националните разпоредби.

38. Националната юрисдикция следва да установи дали главното производство има за предмет такъв случай и дали поради това тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС би било без значение за него. Предвид изложените съображения при отговора на преюдициалните въпроси обаче бих изходила от това, че въпросът на запитващата юрисдикция относно тълкуването на свободата на установяване се ограничава до случаите, в които поемането на прехвърлянето на загуби не е единствен мотив за сливането.

39. Поради това в настоящия случай са излишни всякакви по-нататъшни доводи за значението на евентуална злоупотреба от страна на данъчнозадълженото лице, каквито доводи са посочени от повечето участници в производството. Това е така, защото при всички случаи обстоятелството, че икономически обосновано решение за сливане има за последица поемане

на прехвърлянето на загубите на прехвърлящото дружество, само по себе си не може да обоснове твърдение за злоупотреба, дори ако точно такава възможност се предвижда от финландското право за сливанията по отношение на прехвърлянето на загуби, реализирани в страната.

40. Във връзка с установяването на различно третиране, в рамките на ограничението на свободата на установяване Съдът проверява отчасти и обективното сходство на ситуациите [10]. На мен обаче ми се струва все по-неясно какво съдържание дава Съдът на това условие в случаи като настоящия, в които предмет на проверка е ограничаването на правото на установяване от страна на държавата по произхода, а с това и сходството в положението на местни лица. Ако Съдът счете за достатъчно, че в двата случая местни данъчнозадължени лица желаят да се възползват от предимството на данъчната уредба [11], то проверката на това условие би била формална, тъй като условието би било изпълнено във всеки един случай, включително в настоящия. Същото важи и в случай че Съдът установи обективно сходство в ситуациите, без да се обоснове [12].

41. При тези обстоятелства ми се струва разумно да бъде последван примерът на някои решения на Съда и да не се прави проверка за обективно сходство на ситуациите в процеса на установяване на наличието на ограничение на свободата на установяване от страна на държавата членка по произхода [13]. Това допълнително се подкрепя от виждането ми, че проверката за обективно сходство не може да бъде изчерпателна, ако не изследва причината за различното третиране. Точно това обаче е въпрос на обосновката на ограничението, която ще разгледам в следващия раздел.

42. Като междинно заключение следва най-напред да се посочи, че национална правна уредба, която принципно разрешава на приемащото дружество в случай на сливане да използва прехвърлянето на загуби на прехвърлящото дружество, но не допуска това по отношение на загуби, произтичащи от дейност в друга държава членка, която дейност не подлежи на национално облагане, представлява ограничение на свободата на установяване.

б) Обосновка

43. Съгласно установената съдебна практика ограничение на свободата на установяване е допустимо само ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес [14]. Съгласно утвърдената съдебна практика такова основание може да бъде запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки [15]. С оглед на това на държавите членки се разрешава предприемането на мерки за гарантиране на упражняването на данъчните им правомощия [16]. За тази цел може да се наложи спрямо стопанската дейност на установени в една от тези държави дружества —по отношение както на печалбите, така и на загубите — да се приложи данъчноправната уредба само на тази държава [17].

10 — Вж. Решение от 25 февруари 2010 г. по дело X Holding (C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точки 20—24) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 38).

11 — Вж. Решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 10, точка 24).

12 — Вж. Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 38).

13 — Вж. Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точки 18—25) и Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точки 27—39).

14 — Във връзка с това вж. Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 44) и Решение от 13 октомври 2011 г. по дело Waypoint Aviation (C-9/11, Сборник, стр. I-9697, точка 27).

15 — Вж. Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 45) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 45).

16 — Вж. Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 56) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точка 46).

17 — Решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 10, точка 28).

44. Както вече съм пояснила в заключението си по дело Philips Electronics, правомощията на държава членка в областта на данъчното облагане могат да бъдат накърнени само в резултат на отчитането на загуби, които са възникнали в обхвата на изключителната компетентност за данъчно облагане на друга държава членка [18]. Загубите, чието отчитане е предмет на настоящия случай, са реализирани от дейността на шведско дружество в Швеция. Съгласно член 7, алинея 1 от приложимото в този случай споразумение за избягване на двойното данъчно облагане тази дейност е от изключителната компетентност за данъчно облагане на Кралство Швеция. Следователно с отчитането на тези загуби за данъчни цели биха се накърнили правомощията на Финландия в областта на данъчното облагане. Република Финландия би отчела загуби от дейност, която не може да обложи. Оттук по принцип произтича правото на Република Финландия да откаже отчитането на загубите на шведското дъщерно дружество.

45. Все пак въпросът, който настоящото преюдициално запитване поставя, е дали изложеното по-горе се отнася и за случаите на сливане, при което прехвърлящото дружество губи своето юридическо съществуване, а с това и всякаква възможност да използва прехвърлянето на загуби в рамките на шведското данъчно облагане.

i) Необходимост от финландската правна уредба

46. В това отношение финландската правна уредба може да излезе извън необходимото за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки. Съгласно постоянната съдебна практика е недопустимо една ограничителна мярка да излиза извън необходимото за постигането на преследваната с нея цел [19].

– Относно приложимостта на „изключението Marks & Spencer“

47. В Решение по дело Marks & Spencer — във връзка с необходимостта от ограничителните мерки и като разглежда възможността за приложение на по-малко ограничителни мерки — Съдът приема наличието на нарушение на свободата на установяване по изключение в хипотезата, при която чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало предвидените в държавата по седалището му възможности за отчитане на загубите и не съществува възможност неговите загуби да бъдат отчетени там в бъдеще [20]. Поради това на местното дружество майка следва да бъде разрешено да приспадне загубите на неговото чуждестранно дъщерно дружество, реализирани в страната по седалището на последното, „когато […] чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало в рамките на данъчния период, посочен в заявлението за приспадане, или в предишни данъчни периоди предвидените в държавата по седалището му възможности за отчитане на загубите, евентуално чрез прехвърляне на тези загуби на трето лице или чрез приспадането им от печалби, които дъщерното дружество е получило за минали периоди и […] не съществува възможност в бъдещи периоди тези загуби на чуждестранното дъщерно дружество да бъдат отчетени в страната по седалището му от него самото или от трето лице, по-специално в случай на прехвърляне на дъщерното дружество на това трето лице [21].

48. Считам че това изключение следва да се разбира само в светлината на разгледаните в Решение по дело Marks & Spencer съображения за обосновка. В посоченото решение Съдът базира обосновката не само на целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия на държавите членки, но и по-специално на правото на последните да

18 — Вж. заключениетж от 19 април 2012 г. по дело Philips Electronics (C-18/11, висящо пред Съда, точка 50 и сл.).

19 — Във връзка с това Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X und Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 49), Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 53) и Решение по дело Waypoint Aviation (посочено в бележка под линия 14, точка 27).

20 — Вж. решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 54 и сл.).

21 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 55).

предотвратят двойното отчитане на загубите [22]. Последното обаче не представлява риск, когато загубите на чуждестранно дъщерно дружество не могат да бъдат отчетени занапред в държавата по неговото седалище. Ето защо национална правна уредба, която в такъв случай не допуска използването на загубите от дружеството майка, излиза извън необходимото за предотвратяване на двойното отчитане на загубите.

49. Практиката на Съда след Решение по дело Marks & Spencer обаче е претърпяла развитие. Както вече съм пояснила в заключението си по дело Philips Electronics, съгласно последвалата съдебна практика определящият фактор за обосновката в крайна сметка е националният правен режим да цели запазването на разпределението на данъчните правомощия [23]. За сметка на това целта за предотвратяване на двойното отчитане на загуби няма самостоятелно значение [24].

50. Развитото в Решение по дело Marks & Spencer изключение обаче вече не е подходящо за да обоснове запазването на разпределението на данъчните правомощия, което съдебната практика междувременно е признала като самостоятелно съображение [25]. Това е така, защото за запазване на данъчните правомощия на държавите членки е без значение дали съществува възможност за отчитане на загубите в държавата членка, която има правомощието да облага определена дейност. В случая има значение за каква дейност, и оттук към чие данъчно правомощие, следва да бъде причислена съответната загуба.

51. Насочването на вниманието към съображението, свързано с разпределението на данъчните правомощия на държавите членки, открива напълно нова перспектива пред оценката на необходимостта от национална мярка. Предвид това съображение не сме изправени пред по-малко ограничителна мярка, когато държава членка, която не притежава данъчното правомощие, трябва да отчете загуби, които са възникнали под данъчния суверенитет на друга държава членка, в случай че там такава възможност вече не съществува. Именно в подобен случай целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия на държавите членки изобщо вече не може да бъде реализирана.

52. Следователно по-нататъшното развитие на значението на съображенията за обосновка, които първоначално са изложени паралелно в Решение по дело Marks & Spencer, размества обхвата на приложение на изведеното там изключение. Последното може да служи за проверката на необходимостта от национална мярка, доколкото предотвратяването на двойното отчитане на загуби бъде признато за самостоятелно съображение. От друга страна, ако обосновката се опира само на разпределението на данъчните правомощия на държавите членки, „изключението Marks & Spencer“ не може вече да намери приложение предвид новото развитие на съдебната практика.

53. Въз основа на тези съображения Съдът обосновава и най-рано постановеното си решение относно трансграничното отчитане на загуби. Докато в Решение по дело X Holding Съдът гради обосновката си само върху целта за запазването на разпределението на данъчните правомощия на държавите членки, той последователно не споменава вече посоченото в Решение по дело Marks & Spencer изключение от действието на национална ограничителна мярка, въпреки че се занимава изчерпателно с необходимостта от национална правна уредба [26].

22 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 47 и сл.).

23 — Вж. заключение по дело Philips Electronics (посочено в бележка под линия 18, точки 40—42).

24 — Вж. заключение по дело Philips Electronics (посочено в бележка под линия 18, точка 58 и сл.).

25 — Вж. решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 10, точки 28—33) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 7, точки 45—49); в този смисъл и Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 42).

26 — Вж. Решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 10, точка 27 и сл.).

54. Следователно ограничението на свободата на установяване чрез отказа за поемане на прехвърлянето на загуби, реализирани в чужбина, е необходимо с оглед на целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия, без да се поставя въпросът дали шведското дъщерно дружество все още има възможност за отчитане на прехвърлянето на загуби в държавата по седалището му.

– Относно приложението на „изключението Marks & Spencer“

55. Ако обаче на този въпрос продължава да се отдава значение, следва да се посочи, че в случай на сливане като настоящия не са налице посочените в Решение по дело Marks & Spencer предпоставки за отчитането по изключение на загубите на чуждестранното дъщерно дружество в държавата членка на дружеството майка.

56. Ясно е, че в Решение по дело Marks & Spencer Съдът иска да приеме изключение само ultima ratio. Това личи и от разгледаната възможност за други, по-малко ограничителни мерки, чиято уредба обаче Съдът изрично предоставя на законодателя на Съюза [27]. Това е причината за крайно рестриктивната формулировка на изключението. Съгласно Решението в държавата по седалището на дъщерното дружество не трябва да има никаква възможност за отчитане на загуби на това дружество или трето лице от минали или бъдещи данъчни периоди [28].

57. Действително в настоящия случай на вливане може да се констатира, че в резултат на промените в правния му статут дъщерното дружество ще загуби всякаква възможност за отчитане на загуби в рамките на шведското данъчно производство. Това обаче се явява само последица от решението за сливане. От своя страна сливането се основава на свободното решение на дружеството майка. Ако свържем липсата на възможност за отчитане на загуби само с последиците от решението за сливане, то би трябвало и действие на дъщерното дружество в шведското данъчно производство, като например съзнателно просрочено заявление с искане за приспадане на пренесени загуби или отказ от такова искане, да е в състояние да обоснове изключването на възможността за използване на загубите по смисъла на „изключението Marks & Spencer“.

58. На този фон данъчнозадълженото лице само́ се отказва от възможността за приспадане на загуби в Кралство Швеция, като взема решение да се слее с дъщерното си дружество. Съдът обаче многократно е подчертавал, че данъчнозадълженото лице не разполага със свободния избор да определя коя данъчна система е приложима за загубите на неговото дъщерно дружество и къде следва да бъдат отчетени тези загуби [29]. Както правилно посочва финландското правителство, в настоящия случай обаче щеше да е налице такъв свободен избор, ако загубите на шведското дъщерно дружество след сливането трябваше да бъдат отчетени за целите на финландското данъчно облагане.

59. Освен това по мое мнение данъчнозадълженото лице не може да претендира, че още преди сливането вече е невъзможно да се използва прехвърлянето на загубите, реализирани в Швеция, поради прекратяването на дейността на шведското дъщерно дружество. Напротив, данъчнозадълженото лице продължава да разполага с възможността чрез възстановяване на дейността и реализираните от нея печалби да използва занапред прехвърлянето на загуби, реализирани в Швеция. От друга страна, ако само прекратяването на стопанската дейността се

27 — Вж. Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 58).

28 — Вж. Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 55).

29 — Вж. решение по дело X Holding (посочено в бележка под линия 10, точка 29 до 32); вж. в този смисъл и решение по дело Oy AA (посочено в бележка под линия 14, точка 64 f.).

приеме като решаващо обстоятелство, това отново означава възможност за избор, с каквато съгласно практиката на Съда данъчнозадълженото лице не разполага. В действителност много често е невъзможно обективно да се установи дали прекратяването на една стопанска дейност е икономически наложително поради невъзможността продължаването ѝ да генерира печалби.

60. В крайна сметка данъчнозадълженото лице само́ изтъква в производството пред Съда, че при определени условия загубите на неговото шведско дъщерно дружество биха могли да бъдат прехвърлени и върху някое друго от шведските му дъщерни дружества. Доколко това представлява реална възможност по отношение на отчитането за данъчни цели на загуби в Швеция, в дадения случай би следвало да изясни запитващата юрисдикция. Във всеки случай такава възможност не може да се изключи, тъй като условията за прехвърляне на загуби по шведското право са по-неблагоприятни отколкото по финландското. Всъщност в контекста на отчитането на загуби на място на стопанска дейност, разположено в чужбина, Съдът вече е постановил, че никоя държава не може да бъде задължена за целите на собственото си данъчно облагане да взема под внимание евентуалните неблагоприятни последици от особености в правната уредба на друга държава [30].

ii) Пропорционалност на финландската правна уредба

61. От така установената необходимост от финландската правна уредба за постигането на целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки следва да се отграничи въпросът дали причинените в рамките на свободата на установяване неблагоприятни последици се намират в разумно съотношение с преследваната цел (пропорционалност в тесен смисъл) [31].

62. Въпросът може да е спорен, тъй като в крайна сметка съгласно досегашната проверка прехвърлянето чрез сливане на загуби, реализирани в чужбина, не може никога да бъде използвано от приемащото дружество в рамките на финландското данъчно производство. Не остават други случаи, при които по изключение в рамките на сливане да е възможно такова прехвърляне на загуби, реализирани под друг данъчен суверинитет.

63. На първо време обаче ми се струва, че ограничението на свободата на установяване в настоящия случай не е особено сериозно. В крайна сметка в определени случаи на данъчнозадължените лица им се налага в икономически план да поемат окончателни загуби с данъчен характер. Такова положение няма извънреден характер в данъчноправните уредби на държавите членки и може също така да възникне в резултат на изтекъл срок за прехвърляне на загубите. В случая с финландската правна уредба са засегнати много малко дружества, и по-специално такива, при които използването на загубите не е било единствената цел на сливането, въпреки че след неговото реализиране същите не притежават място на стопанска дейност в другата държава членка, което изключва използването на загубите по реда на член 6 от Директивата за сливанията.

64. Всъщност в отговор на последното съображение би могло да се изтъкне, че степента на накърняване на разпределението на данъчните провомощия между държавите членки не е голяма. Тук обаче следва да се обърне внимание, че чрез Директивата за сливанията законодателят на Съюза вече е приел някои основополагащи решения в областта на разпределението на тези данъчни провомощия, които решения по мое мнение следва да се зачитат.

30 — Вж. Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (посочено в бележка под линия 13, точка 49).

31 — По този въпрос вж. заключението на генералния адвокат Trstenjak от 8 март 2011 г. по дело Комисия/Австрия (C-10/10, Сборник, стр. I-5389, точка 67 и сл.) и моето заключение от 12 септември 2006 г. по дело Oy AA (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точки 32—66); вж. Решение от 9 март 2010 г. по дело ERG и др. (C-379/08 и C-380/08, Сборник, стр. I-2007, точка 86).

65. В съображение 4 от Директивата за сливанията законодателят на Съюза най-напред е ясно е посочил, че с оглед на избягването на нарушения на конкуренцията предпочита установяването на обща данъчна уредба в Съюза пред разширяването на действащите в отделните държави членки национални данъчни системи. Такова разширяване на финландската данъчна система обаче би означавало поемането в случай на сливане на прехвърлените загуби, реализирани в чужбина. В резултат на това всички местни за Съюза дъщерни дружества на финландски дружества майки биха се ползвали от финландските разпоредби за използване на загубите при сливане. Извън Финландия обаче това би довело до нарушения на конкуренцията, тъй като не всички държави членки предвиждат същите правила за поемане на загуби както във финландското данъчно право [32]. Затова например установените в Швеция дъщерни дружества биха били третирани по различен начин във връзка с поемане на прехвърлянето на загуби в случай на сливане, в зависимост от данъчната система на държавата членка, в която е установено дружеството майка.

66. По тази причина член 6 от Директивата за сливанията предвижда еднакъв за Съюза ред за използване на прехвърлянето на загуби в държавата членка, в която е установено приемащото дружество. С това законодателят на Съюза изрично се обявява в полза на принципната възможност за отчитането на загуби в държавата членка на прехвърлящото дружество в случай на сливане. Когато обаче предпоставките за тази принципна възможност в отделни случаи не са изпълнени, предвиденото вместо това изискване за отчитането на загуби в държавата членка на приемащото дружество биха влезли в колизия с основополагащото решение на законодателя на Съюза, както и биха поставили под въпрос валидността на предвидените в член 6 от Директивата за сливанията условия [33].

67. В крайна сметка ми се струва, че за целите на правната сигурност в настоящия случай следва да бъде отдадена по-голяма тежест на ясното разграничение между данъчните правомощия на държавите членки. Подробните разграничения, като например предприетите в Решение по дело Marks & Spencer, не са в интерес на свободата на установяване, ако водят до несигурност и спорове в правната действителност. Във връзка с това в съдебното заседание данъчнозадълженото лице въздействащо обяснява колко комплексни са въпросите на данъчното и дружественото право, които такова изключение може да породи. Налице е обаче опасността да се постави под въпрос еднаквото прилагане на правото на Съюза, ако — както се предлага от Комисията — изясняването на тези въпроси се предостави изцяло на националните съдилища.

68. В края на краищата считам, че причинените от финландската правна уредба неблагоприятни последици в рамките на свободата на установяване са в разумно съотношение с търсеното с тези разпоредби запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.

3. Междинно заключение

69. Ето защо на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че нито Директивата за сливанията, нито членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС забраняват национална разпоредба, съгласно която в рамките на своето данъчно облагане местно приемащо дружество не може да приспада загуби на друго, установено в друга държава членка и вливащо се в него дружество, които загуби са реализирани от упражняваната в тази друга държава членка дейност, подчинена единствено на правото на облагане на тази друга държава членка.

32 — Вж. също Предложение на Комисията за директива на Съвета за създаване на правна уредба относно отчитането от предприятията на загуби, понесени от техни постоянни обекти и дъщерни дружества, намиращи се в други държави членки от 24 януари 1991 г., COM(90) 595 окончателен, точка 12 от мотивите.

33 — Относно окончателния обрвързващ характер на фактическите предпоставки вж. Решение от 11 декември 2008 г. по дело A.T. (C-285/07, Сборник, стр. I-9329, точка 27), свързанос член 8 от Директивата за сливанията.

Б – *По втория преюдициален въпрос: Изчисляване на загубите*

70. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да разбере дали евентуално подлежащото на отчитане прехвърляне на загуби, реализирани в чужбина, следва да се изчислява съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото или на прехвърлящото дружество.

71. Предвид моя отговор на първия преюдициален въпрос, вече не е необходимо да се отговаря на втория преюдициален въпрос. Това е така, защото държавата членка на приемащото дружество не е задължена от правото на Съюза да отчита прехвърлянето на загуби, реализирани в чужбина.

72. В случай обаче че Съдът не последва моето предложение за отговор на първия преюдициален въпрос и вместо това приеме, че приемащото дружество може да приспадне загуби на прехвърлящото дружество, то и на втория преюдициален въпрос следва да бъде даден отговор.

73. Считам, че отговорът на втория преюдициален въпрос следва да бъде, че подлежащите на отчитане загуби трябва *по принцип* да се изчисляват съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото дружество. Считам така, понеже само този начин на изчисляване би довел, както изтъква и френското правителство, до равно третиране на ситуации с вътрешни и трансгранични последици и така до еднакво данъчно третиране на сливането с местно и чуждестранно дъщерно дружество. Такова еднакво третиране би премахнало ограничението на свободата на установяване, което, както вече видяхме, се основава на различното третиране на двете фактически ситуации[34].

74. При тези обстоятелства не следва да бъде прието становището, изразено от Комисията, както и от финландското правителство, че максималният размер на подлежащите на отчитане загуби следва да се изчисли съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото дружество, т.е. в случая в Кралство Швеция. В този случай не би се гарантирало равното третиране на данъчноправните последици от сливането с вътрешно и трансгранично действие. Ограничението на свободата на установяване би продължило да съществува, тъй като при сливането с трансгранични последици загубите се отчитат в по-тесен обхват отколкото при сливането с чисто вътрешни последици.

75. Принципът за изчисляване на подлежащите на отчитане загуби съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото дружество обаче може да подлежи на ограничения в зависимост от причината, поради която разчетът за загубите се отклонява от стопанския резултат. Изключенията биха могли да важат например за определени данъчноправни насърчителни схеми на държавата по седалището на приемащото дружество, които, както завишените амортизационни отчисления, водят до по-големи загуби. Тук не може да се изключи, че ограничението на приложението на такъв вид схеми само спрямо дейности, извършвани в страната, само по себе е оправдано. Последицата от това би била, че изчисляването на загубите не трябва да се извършва съгласно данъчното право на държавата по седалището на приемащото дружество.

76. Тъй като преюдициалното запитване не съдържа данни в какво се изразяват евентуалните разлики в изчисляването на загубите по финландското и по шведското право или кои разпоредби относно изчисляването на загубите предизвикват съмнения при приложението им, на запитващата юрисдикция не може да се даде окончателен отговор по тези въпроси.

34 — Вж. точка 33 и сл. по-горе.

V – Заключение

77. В заключение предлагам на Съда да отговори на поставените от Korkein hallinto-oikeus преюдициални въпроси, както следва:

„Нито Директивата за сливанията, нито членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС забраняват национална разпоредба, съгласно която в рамките на своето данъчно облагане местно приемащо дружество не може да приспада загуби на друго, установено в друга държава членка и вливащо се в него дружество, които загуби са реализирани от упражняваната в тази друга държава членка дейност, подчинена единствено на правото на облагане на тази друга държава членка“.