ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 14 февруари 2008 година [1]

1. По настоящото дело Bundesfinanzhof (Федерален съд по финансово правни спорове), Германия, иска от Съда да установи дали е съвместимо с членове 43 и 56 ЕО германско дружество с доходи от промишленост или търговия, при определяне на печалбата си да няма възможност да приспада загуби от постоянен обект, намиращ се в друга държава-членка, по съображения, че съгласно приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане съответстващите доходи от такъв постоянен обект не подлежат на данъчно облагане в Германия.

Обстоятелства в основата на главното производство

2. Съгласно сключената между Германия и Люксембург Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (наричана по-нататък „СИДДО“) [2] печалбите, реализирани от намиращ се в едната държава постоянен обект на дружество, което е местно лице в другата държава, подлежат на данъчно облагане в първата държава. Когато дружеството е местно лице в Германия, доходите, които подлежат на данъчно облагане в Люксембург, трябва да се изключат от неговите доходи, които подлежат на данъчно облагане в Германия. Bundesfinanzhof сочи, че е възприел тълкуване на тази разпоредба в смисъл, че както загубите на постоянен обект в Люксембург, така и неговите печалби, се изключват от облагаемия доход на германското дружество. По-нататък наричам тълкуваната по този начин СИДДО „оспорваната мярка“.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (наричано по-нататък „Lidl“), установено в Германия, извършва търговската си дейност в частност посредством постоянен обект, намиращ се в Люксембург. През 1999 г., която е спорната данъчна година, Lidl понася загуба от този обект в размер на 163 382 DEM (83 536 EUR), която първоначално приспада при изчисляване на

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Спогодба между Великото херцогство Люксембург и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за взаимна административна помощ в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото, както и в областта на търговския данък и на данъка върху недвижимите имоти, подписана в Люксембург на 23 август 1958 г. (BGBl. 1959 II, стр. 1270).

общия си доход. Finanzamt (данъчна служба) отказва да разреши приспадането. Спорът е отнесен до Bundesfinanzhof, който отправя посочения по-долу въпрос.

4. Писмени становища са представени от Lidl, германското, гръцкото, нидерландското, финландското, френското и шведското правителство и от правителството на Обединеното кралство, както и от Комисията на Европейските общности. Всички тези страни с изключение на Обединеното кралство са представлявани на съдебното заседание.

Анализ

5. Според всички представили становища страни релевантната разпоредба е член 43 ЕО (свобода на установяване), поради което (съгласно постоянната практика на Съда) член 56 ЕО (свободно движение на капитали) е ирелевантен [3]. Съгласна съм с това.

6. Съгласна съм също така с Lidl и с Комисията, че на пръв поглед противоречи на член 43 ЕО дружество, установено в една държава-членка, да няма възможност при определяне на печалбата си да приспадне загуби от постоянен обект в друга държава-членка по съображения, че съгласно приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане съответстващият доход от такъв постоянен обект не подлежи на данъчно облагане в първата държава-членка.

7. Въпреки че Франция, Германия, Нидерландия и Швеция поддържат, че няма нарушение на член 43 ЕО, не мога да споделя това становище. Очевидно е, че германско дружество с постоянен обект в Люксембург, който е понесъл загуба, се третира по по-неблагоприятен начин от германско дружество с местен постоянен обект, който е понесъл загуба: във втория случай загубата се отчита при изчисляване на печалбата на дружеството, а в първия случай — не. Това е достатъчно за прилагане на член 43 ЕО [4]. Въпросът, който се поставя пред Съда, е дали оспорваната мярка може все пак да се обоснове и в частност i) дали служещите като обосновка съображения, които Съдът е приел в Решение по дело Marks & Spencer [5] в контекста на приспадане на загуби, понесени от *дъщерни дружества,* са

3 — Френското правителство представя своя версия по този въпрос, като просто изтъква, че при всяко положение анализът и обосновката в двата случая са едни и същи.

4 — Ако е необходимо, такъв прецедент може да се открие в Решение на Съда от 14 декември 2000 г. по дело AMID (C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точки 21—23), и Решение на Съда от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 53).

5 — Решение от 13 декември 2005 г. (C-446/03, Recueil I-10837).

приложими в контекста на приспадане на загуби, понесени от *постоянен обект,* и ii) ако това е така — дали оспорваната мярка е пропорционална.

8. В Решение по дело Marks & Spencer Съдът признава, че национална правна уредба, забраняваща на дружество, което е местно лице, да приспадне от облагаемата си печалба загуби, понесени от дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, като същевременно му разрешава да приспадне загуби, понесени от дъщерно дружество, което е местно лице, представлява ограничение на свободата на установяване, противоречащо на членове 43 и 48 ЕО. По-нататък обаче Съдът приема, че ограничението е обосновано поради i) целта за запазване на разпределението на данъчните правомощия, ii) опасността от двукратно използване на загубите и iii) опасността от избягване на данъци, естествено, при условие че не надхвърля необходимото за постигане на тези цели.

9. Lidl, Германия и Комисията поддържат [6], че тези служещи като обосновка съображения не се прилагат към правна уредба, ограничаваща приспадането на загуби, понесени от постоянен обект. Финландия, Франция, Гърция, Нидерландия (при условията на евентуалност) и Обединеното кралство по същество поддържат, че положението на постоянните обекти е аналогично с това на чуждестранните дъщерни дружества, поради което не е необходимо да се прави разграничение по отношение на дело Marks & Spencer.

10. По това дело, преди да обсъди трите служещи като обосновка съображения, Съдът посочва, че за да се определи дали ограничаване на групово данъчно облекчение до загубите, понесени от дружества, които са местни лица, е обосновано, „е необходимо да се разгледат последиците от безусловно разпростиране на предимство като [груповото данъчно облекчение]“ [7]. В този контекст Съдът разглежда и приема (при положение че са спазени две условия, отразяващи необходимостта от пропорционалност) трите служещи като обосновка съображения, изтъкнати от Обединеното кралство и останалите държави-членки, които са представили становища. Не виждам защо да не се възприеме същият подход при преценката за съвместимост с Договора на мярка, ограничаваща данъчно облекчение за загубите, понесени от постоянен обект на дружество, което е местно лице до загубите, понесени от неговите постоянни обекти, които са местни лица. От гледна точка на дружеството правото да се приспаднат загубите на чуждестранно дъщерно дружество чрез групово данъчно облекчение е аналогично на правото да се приспаднат загубите на чуждестранен постоянен обект. Всъщност целта на груповото данъчно облекчение е да не се санкционират дружества, които вместо

6 — Поне в рамките на някои доводи.

7 — Точки 40 и 41.

да създадат клонове решават да развият дейността си чрез учредяване на дъщерни дружества [8].

11. Друг е въпросът дали някое или всичките [9] три съображения могат да се приложат в определен случай, в който става въпрос не за дъщерно дружество, а за постоянен обект.

12. Що се отнася до първото съображение, струва ми се че запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки може да предполага прилагане към стопанската дейност, упражнявана в една държава-членка от постоянния обект на дружество, установено в друга държава-членка, само на данъчните правила на първата държава, както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите [10]. Държавата-членка, за която става въпрос по дело Marks & Spencer (Обединеното кралство), не твърди, че има право да облага чуждестранни дъщерни дружества на дружества, които са местни лица. По настоящото дело, ако СИДДО не съществуваше, съответната държавата-членка, би имала право да облага трансграничен постоянен обект, но се е отказала от това право, като е освободила от данък печалбите от такъв обект. Резултатът е същият. Както Съдът сочи в Решение по дело Marks & Spencer, „ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се отчитат в държавата-членка на тяхното установяване или в друга държава-членка, това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки, тъй като данъчната основа би се увеличила в първата държава и намалила във втората до размера на прехвърлените загуби“ [11]. По подобен начин в настоящия случай, ако Германия трябваше да предостави данъчно облекчение за загубите, понесени от люксембургски постоянен обект на германско дружество, при положение че се е отказала от правото да облага печалбите на този обект, би се нарушила симетрията между данъчното облагане и данъчните облекчения, за които Германия и Люксембург са се споразумели и които са отразени в СИДДО.

13. Що се отнася до второто служещо като обосновка съображение, в Решение по дело Marks & Spencer Съдът сочи, че държавите-членки трябва да имат възможност да предотвратят опасността от двукратно използване на загубите, че такава опасност съществува, ако груповото данъчно облекчение обхваща загубите на дъщерните дружества, които не са местни лица, и че тя се избягва чрез правило, изключващо данъчно облекчение във връзка с тези загуби [12].

14. Отново не виждам причина този принцип да не се приложи в случай като

8 — Вж. точка 16 от заключението на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 5.

9 — Въпросът дали трите съображения трябва да се имат предвид кумулативно е разгледан по-нататък.

10 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 45.

11 — Точка 46.

12 — Точки 47 и 48.

настоящия. Очевидно е налице възможност една и съща загуба да се използва два пъти. Още повече че тази опасност е по-голяма във връзка със загуби, понесени от постоянен обект, който продължава своята дейност, отколкото (както е по дело Marks & Spencer) във връзка със загуби, понесени от дъщерни дружества, които са били продадени на трети лица или са преустановили търговската си дейност. В първия случай, ако е възможно загубите да се използват в държавата-членка, в която дружеството е било местно лице, съществува опасност те да бъдат изтъкнати отново в държавата-членка на постоянния обект, когато той стане рентабилен, без държавата-членка, в която дружеството е било местно лице, да може да бъде компенсирана за получената облага. Действително, от отговора на представителя на Lidl на въпрос, поставен от съдията докладчик в съдебното заседание по настоящото дело, става ясно, че загубата, която е в основата на настоящото преюдициално запитване, вече е приспадната от реализирана в Люксембург печалба [13]. Както Съдът е постановил в Решение по дело Marks & Spencer, държавите-членки трябва да имат възможност да се борят с опасността от двукратно използване на загубите и тази опасност се избягва чрез правило, изключващо данъчно облекчение във връзка с тези загуби [14].

15. Що се отнася до третото служещо като обосновка съображение, свързано с опасност от избягване на данъци, в Решение по дело Marks & Spencer Съдът постановява, че възможността за прехвърляне на загубите, понесени от дружество, което не е местно лице, на дружество, което е местно лице, води до опасност от прехвърляне на загубите в рамките на група от дружества към дружествата, установени в държавите-членки, които прилагат най-високи данъчни ставки и в които следователно загубите ще имат най-висока данъчна стойност. За разлика от случая с дъщерните дружества, в който може да се допусне, че системно ще се организира прехвърляне на загуби в рамките на групи от дружества и че загубите ще бъдат насочвани единствено към дружествата от групата, които са установени в държавите-членки с най-високи данъчни ставки [15], в случая с постоянните обекти е ясно, че няма такава възможност за избор на най-благоприятната юрисдикция („jurisdiction shopping“), ако на дружество в една държава-членка бъде разрешено да приспадне загубите, понесени от постоянен обект в друга държава-членка. Това е така, тъй като, както сочи Комисията, не са необходими, нито дори са теоретично мислими мерки, позволяващи „прехвърлянето“ на загуби от постоянен обект за разлика от загубите на дъщерно дружество: загубите, понесени от постоянен обект, са загуби на данъчно задълженото дружество майка. Следователно загубите, понесени от национални постоянни обекти, могат да бъдат приспаднати направо и незабавно. Единствената разлика между тази изцяло национална ситуация и настоящия случай е в разпределението на данъчните правомощия: ако постоянният обект е местно лице в друга държава-членка, с която е

13 — След като загубата е понесена през 1999 г., но не е могла да бъде използвана в Люксембург преди 2003 г., Lidl все пак е било поставено в неизгодно положение поради това, че не е могло да приспадне загубата от своята печалба, реализирана в Германия на по-ранен етап. Въпросът за възможността да се разполага с ликвидни средства се разглежда по-нататък във връзка с пропорционалността.

14 — Точки 47 и 48.

15 — Въпреки това може да се отбележи, че избягването на данъци чрез подобен „трафик на загуби“ не изглежда да е било от значение във връзка с обстоятелствата по дело Marks & Spencer, които са се отнасяли единствено до прехвърляне на загуби нагоре по вертикалата от дъщерно дружество към дружество майка.

сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане като разглежданата по настоящото дело, тази държава има изключителното право да обложи с данък дохода от въпросния постоянен обект. Това не променя факта, че загубата е за данъчнозадълженото дружество, като пряко намалява неговия облагаем доход в държавата-членка, в която то е местно лице. Правото на другата държава да обложи с данък само създава втора привръзка за същата загуба и следователно — възможност за двойно приспадане. Поради това ми се струва, че третото съображение, прието като обосновка в Решение по дело Marks & Spencer, не добавя нищо към първите две по дела като настоящото.

16. Следователно се съгласявам с Финландия, Франция, Германия, Гърция, Нидерландия, Швеция, Обединеното кралство и Комисията, според случая, че национално законодателство, ограничаващо възможността на дружество да приспадне загубите, понесени от постоянен обект в друга държава-членка, може да бъде обосновано, на първо място, от необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между съответните държави-членки и, на второ място, от опасността загубите да се отчетат два пъти.

17. В акта за препращане Bundesfinanzhof отбелязва, че не е сигурен дали Съдът е считал, че трите служещи като обосновка съображения, които е приел в Решение по дело Marks & Spencer, трябва да са кумулативни, т.е. да са налице едновременно.

18. Трябва да се признае, че в Решение по дело Marks & Spencer Съдът се позовава на „трите съображения, взети заедно“, което подкрепя такова разбиране. В Решение по дело N обаче Съдът постановява, че „запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки е законна цел“, без да споменава други основания [16]. В Решение по дело Оу АА [17] Съдът приема, че правна уредба на държава-членка, която забранява на дъщерно дружество, което е местно лице в тази държава-членка, да приспада от облагаемите си доходи финансовите средства, които са му прехвърлени от неговото дружество майка, освен ако това дружество майка е установено в същата държава-членка, по принцип би могло да се обоснове с две от трите съображения, приети в Решение по дело Marks & Spencer, а именно първото и третото. В Решение по дело Amurta [18] Съдът, след като посочва, че не са изтъкнати второто и третото съображение, приети по дело Marks & Spencer, въпреки това по-нататък разглежда (и отхвърля) довод, основан на необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки. Следователно изглежда, че не е необходимо и трите служещи като обосновка съображения да могат да се приложат в даден случай. По

16 — Решение от 7 септември 2006 г. (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 42).

17 — Решение от 18 юли 2007 г. (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точки 51—60).

18 — Решение от 8 ноември 2007 г. (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точки 57—59).

мое мнение разглежданата правна уредба по принцип би могла да се обоснове по първото и второто съображение, приети в Решение по дело Marks & Spencer, а именно целите за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия и за избягване на опасността от двукратно използване на загубите.

19. За да бъде обоснована, ограничителната мярка трябва освен това да е съобразена с принципа на пропорционалност поради това, че е в състояние да гарантира осъществяването на целите, които преследва, и не надхвърля необходимото за постигането на тези цели.

20. Нищо по настоящото дело не подсказва, че оспорваната мярка не е в състояние да гарантира осъществяването на посочените по-горе цели. От друга страна, обаче не мога да приема, че тя не надхвърля необходимото за постигането им, или с други думи, че не е било възможно същият резултат да се постигне чрез мерки, които са по-малко строги.

21. Съдът приема, че спазването на принципа на пропорционалност е от особено значение, когато национална правна уредба безусловно изключва националното третиране по отношение на трансграничните операции[19]. В такъв случай, когато разглежданата национална правна уредба е по дефиниция строго ограничаваща, е още по-важно внимателно да се прецени дали нейната цел не би могла да бъде постигната с по-малко ограничителни мерки.

22. В настоящия случай оспорваната мярка забранява на дружество да приспада от своите печалби загубите, понесени от постоянен обект в друга държава-членка. При определени обстоятелства това води до облагане на дружеството върху сума, която надвишава общата му нетна печалба. По мое мнение това е мярка, която е очевидно непропорционална по отношение на целите за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия и за избягване на опасността от двукратно използване на загубите.

23. Освен това е ясно, че са възможни по-малко ограничителни мерки. Безспорно е, че преди 1999 г. германското законодателство[20] изрично е предвиждало, че дружество може да приспадне загуба, понесена от постоянен обект в друга държава-членка, до размера, с който надвишава реализираната от постоянния обект печалба, и при условие че приспадането

19 — Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция (C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 28).

20 — § 2a, алинея 3 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите) от 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 821).

бъде отнесено към следващите години, през които постоянният обект ще реализира печалба.

24. Такова правило, разрешаващо приспадането на загубите и същевременно предвиждащо възстановяване на полученото като данъчно облекчение за загубите през следващите периоди, през които се реализира печалба, очевидно би било по-малко ограничителна мярка за избягване на опасността от двукратно използване на загубите в сравнение с правило, което изобщо изключва данъчно облекчение за тези загуби. Въпреки че при правило, предвиждащо приспадане и възстановяване, симетрията се нарушава и следователно не може напълно да се постигне целта за балансирано разпределение на данъчните правомощия, тази асиметрия е само временна, в случай че постоянният обект впоследствие стане рентабилен. Освен това би могло да се предвиди сумите, които по-рано са били приспаднати, автоматично да бъдат включени повторно, ако примерно пет години по-късно подобно повторно включване все още не е било извършено или ако постоянният обект е престанал да съществува под тази форма [21].

25. Безспорно е, че такова правило за приспадане и възстановяване е по-малко ограничително за основното право на данъчнозадълженото лице на свободно установяване в сравнение с безусловна забрана за приспадане от печалбите на дружеството на загубите, понесени от постоянен обект в друга държава-членка. Същевременно и то е в състояние да постигне целите за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия и за избягване на опасността от двукратно използване на загубите. Поради това считам, че то очевидно по-добре отразява необходимостта от пропорционалност в сравнение с разрешението, възприето от Съда в Решение по дело Marks & Spencer.

26. Самият Съд приема в Решение по дело Marks & Spencer, че ограничителната мярка (правна уредба относно групово данъчно облекчение във връзка със загубите, която не се разпростира към чуждестранните дъщерни дружества) надхвърля необходимото за постигане на основната част от преследваните цели, когато възможностите за отчитане на загубите в държавата, в която дъщерното дружество е местно лице, са изчерпани [22]. Следователно може да се предположи (въпреки че решението е изключително лаконично по този въпрос), че Съдът е счел, че при други обстоятелства ограничителната мярка е щяла да бъде пропорционална.

27. Трябва все пак да се има предвид, че Решение по дело Marks & Spencer се отнася до загуби на дъщерни дружества, които са били прекратени или продадени. Поради това не е било възможно (най-малкото в първия случай) бъдещо възстановяване на каквото и да било данъчно облекчение, получено във връзка със

21 — Както е изложено в предложението на Комисията за директива на Съвета относно отчитането от предприятията на загуби, понесени от техни постоянни обекти и дъщерни дружества, намиращи се в други държави-членки, COM(90) 595 окончателен; 24 януари 1991 г. (ОВ C 53, 1991 г., стр. 30): вж. членове 5—8 от обяснителния меморандум.

22 — Точка 55 от решението. Съдът установява двоен критерий: изчерпване на възможността за данъчно облекчение във връзка със загубите за текущата и предходните данъчни години и „липса на възможност […] за отчитане на загубите на чуждестранното дъщерно дружество в държавата, в която то е местно лице, през следващите данъчни години“.

загубите [23]. При тези обстоятелства може би е разбираемо, че Съдът е ограничил по този начин отговора си и не е довършил анализа си, като не е разгледал подробно дали неудобството да не се разполага с ликвидни средства, поради това че загубите трябва да бъдат пренесени към следващи периоди, вместо да бъдат използвани веднага, е прекомерно ограничителен начин за постигане на преследваните цели.

28. За разлика от това в случаи като настоящия, отнасящи се до постоянен обект, който продължава да съществува, не може да се твърди, че възможността за отнасяне на загубите към следващи периоди в държавата на постоянния обект е приемлив заместител на предоставянето на данъчно облекчение в държавата, в която дружеството е местно лице. Дори когато пренесената към следващ период загуба впоследствие бъде приспадната, дружеството по дефиниция ще претърпи неудобства от това, че междувременно не разполага с ликвидни средства.

29. Съдът осъзнава значението за предприятията на възможността да разполагат с ликвидни средства. Според постоянната му практика изключването на предимството да се разполага с ликвидни средства в трансграничен случай, когато има възможност такова предимство да се ползва в еквивалентен национален случай, представлява ограничение на свободата на установяване [24]. Той изразява по категоричен начин това становище в Решение по дело Marks & Spencer. В него Съдът изрично посочва, че като ускорява приключването на загубите на дружествата с отрицателен финансов резултат с това, че позволява те да бъдат приспаднати незабавно от печалбите на други дружества от групата, разглежданата мярка за групово данъчно облекчение предоставя на групата предимството да разполага с ликвидни средства. Изключването на такова предимство по отношение на загубите, понесени от дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, може да създаде пречки за упражняване на свободата на установяване на дружеството майка, като го възпре да учредява дъщерни дружества в други държави-членки. По този начин то представлява ограничение на свободата на установяване [25].

30. Това е прието в контекста на въпроса (който от гледна точка на анализа е предшестващ) дали невъзможността за приспадане на трансгранични загуби е ограничение, противоречащо на член 43. Изглежда странно, че след като явно приема потенциалното значение на отказ за предоставяне на предимство да се разполага с ликвидни средства и го определя (правилно) като нарушаващ на пръв поглед член 43 ЕО, Съдът не разглежда и въпроса дали, когато ограничението е обосновано на пръв поглед, отказът за предоставяне

23 — В заключението си по дело Oy AA, посочено по-горе в бележка под линия 17, генералният адвокат Kokott застъпва становището, че приетото от Съда в Решение по дело Marks & Spencer във връзка с пропорционалността в основната си част е следствие от изключителните обстоятелства в случая (точки 70 и 71). Съгласна съм с изложеното.

24 — Вж. например Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точки 44, 54 и 76); Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точки 36—38); Решение от 8 юни 2004 г. по дело De Baeck (C-268/03, Recueil, стр. I-5961, точка 24); Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точки 96, 97, 153 и 154), и Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 29).

25 — Точки 32—34.

на предимство да се разполага с ликвидни средства, който е негова неизбежна последица, е непропорционален.

31. Германия, Швеция и Обединеното кралство поддържат, че значителни практически затруднения са пречка за приемането на система, позволяваща приспадане на загуби в съчетание с възстановяване на полученото като данъчно облекчение във връзка със загубите. Въпреки това, както беше посочено по-горе, изглежда, че в миналото германското законодателство е предвиждало такава система; всъщност Lidl и Комисията заявяват, без това да се оспорва, че законодателство със същите по същество последици е действало в Германия от 1969 г. [26] до отмяната му през 1999 г. [27]. Нещо повече според неотдавнашно съобщение на Комисията [28] понастоящем в пет държави-членки се предвижда приспадане на загубите, понесени от постоянни обекти, намиращи се в друга държава-членка, макар печалбите да са освободени от данък по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. На този фон е трудно да се приеме за сериозен доводът, че значителните практически затруднения са пречка за установяване на такава система [29]. При всяко положение практическите затруднения не могат да обосноват нарушение на закрепена в Договора свобода [30].

32. Поради това съм съгласна с Lidl, Финландското правителство и Комисията, че националното законодателство надхвърля необходимото за постигане на целите за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия и за избягване на опасността от двукратно използване на загубите.

33. На последно място, Германия поддържа при условията на (крайна) евентуалност, че ако Съдът постанови, че е нарушена свободата на установяване, той трябва да ограничи действието на решението във времето.

34. От постоянната съдебна практика ясно следва, че финансовите последици, които могат да произтекат за държава-членка от

26 — § 2 от Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Закон за данъчните мерки, които се прилагат по отношение на чуждестранни инвестиции в германската промишленост) от 18 август 1969 г. (BGBl. 1969 I, стр. 1211, 1214).

27 — Със Steuerentlastungsgesetz (Закон за данъчните облекчения) 1999, 2000, 2002 г. от 24 март 1999 г. (BGBl. 1999 I, стр. 402).

28 — Съобщение на Комисията до Съвета, до Европейския парламент и до Европейския икономически и социален комитет: данъчно третиране на загуби при трансгранични случаи (COM(2006) 824 окончателен, 19 декември 2006 г.); вж. точка 2.2, буква б), (2).

29 — Трябва да се отбележи, че Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане и облагане на застрахователните премии (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21) позволява на държава-членка да поиска от компетентните органи на друга държава-членка всякаква информация, която би ѝ дала възможност за правилно определяне на корпоративния данък.

30 — Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 29, която препраща към точка 30 от заключението на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer „След като е установено, че преследваната цел може да бъде постигната с други средства, принципът на пропорционалност изключва възможността обикновени административни затруднения да бъдат въздигнати в необорими причини, обосноваващи дискриминационно третиране, което, доколкото противоречи на посочените по-горе свободи, може да се приеме за законно само поради особено сериозни съображения“. Вж. също така Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 24, точки 155—157.

постановено решение по преюдициално запитване, сами по себе си не оправдават ограничаването на действието на това решение във времето и че такова ограничение ще бъде наложено само при точно определени обстоятелства, а именно а) когато съществува риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, и б) когато се оказва, че и лицата, и националните власти са били подтикнати към поведение, което не съответства на общностната правна уредба поради обективна и значителна несигурност, що се отнася до приложното поле на общностните разпоредби — несигурност, за която евентуално е допринесло поведението, възприето от други държави-членки, или това на Комисията [31].

35. В настоящия случай съм съгласна с Lidl, че второто от тези кумулативни условия не е изпълнено. Не мога да приема за убедително, че може да се счита, че Германия е била подтикната от обективно съществуваща значителна несигурност относно обхвата на член 43 ЕО, за да отмени предходното си законодателство и по този начин всъщност да възстанови оспорваната мярка. Към 1999 г. Съдът вече е постановил, че национална правна уредба, която по същество отказва групово данъчно облекчение, когато по-голямата част от дъщерните дружества са местни лица в други държави-членки, противоречи на член 43 [32] и че свободата на дружествата, упражняващи правото си на установяване, да изберат дали да направят това под формата на дъщерно дружество или клон (постоянен обект) не трябва да бъде ограничавана с дискриминационни данъчни разпоредби [33]. Нещо повече предложението за директива на Съвета относно отчитането от предприятията на загуби, понесени от техни постоянни обекти и дъщерни дружества, намиращи се в други държави-членки [34], публикувано през 1991 г., ясно изразява становището на Комисията: национално законодателство, което не позволява на предприятията да отчетат загубите, понесени от техните постоянни обекти, намиращи се в други държави-членки, е несъвместимо с общия пазар [35].

36. Поради това не съм убедена, че по настоящото дело съществува каквато и да е причина за ограничаване на действието на решението във времето.

31 — Вж. като най-нов пример Решение от 18 декември 2007 г. по дело Brzeziński (C-313/05, Сборник, стр. I-513, точки 57 и 58).

32 — Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695).

33 — Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 22).

34 — Посочено по-горе в бележка под линия 21.

35 — Вж. първото съображение и точка 1 от обяснителния меморандум.

Заключение

37. В светлината на гореизложеното считам, че Съдът следва да отговори на отправения му от Bundesfinanzhof въпрос по следния начин:

Не е съвместимо с член 43 ЕО държава-членка да изключи възможността при изчисляване на облагаемата си печалба дружество да приспадне загубите от постоянен обект в друга държава-членка по съображения, че съгласно приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане съответстващият доход от такъв постоянен обект не подлежи на данъчно облагане в първата държава-членка.