Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 3 септември 2015 година[1]

Дело C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
срещу
Finanzamt Sankt Augustin

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Köln (Германия)

„Свобода на установяване — Член 49 ДФЕС — Приспадане от печалбата на дружество на загубите, претърпени от негово място на стопанска дейност, установено в друга държава членка — Данъчно законодателство на държава членка, предвиждащо прибавяне на тези загуби в случай на прехвърляне на това място на стопанска дейност“

1. Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС. По-точно то е свързано с темата, разглеждана вече неколкократно от Съда след решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), за приспадането от установено в една държава членка предприятие на загубите от негово място на стопанска дейност в друга държава членка.

I – **Правна уредба**

A– *Право на Съюза*

2. Член 49 ДФЕС гарантира свободата на установяване на гражданите на държавите членки на Европейския съюз. Съгласно този член:

„[…] 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“.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

Б– *Германско право*

3. Член 2а, параграф 3, изречения от първо до четвърто от германския Закон за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“), в редакцията му, приложима за данъчните години 1997 и 1998, предвижда:

„1. Когато въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане финансовият резултат от промишлени или търговски дейности на установено в чужда държава място на стопанска дейност е освободен от данък върху дохода, по искане на данъчнозадълженото лице при изчисляване на общия финансов резултат следва да се приспадне, съгласно разпоредбите на националното данъчно право, свързаната с този резултат загуба, при положение че данъчнозадълженото лице би могло да я компенсира или да я приспадне, ако резултатът не бе освободен от данък върху дохода, и при условие че тя надхвърля положителния резултат от промишлени или търговски дейности на други места на стопанска дейност в същата чужда държава, който е освободен от данък въз основа на тази спогодба.

2. Доколкото загубата не е компенсирана по този начин, се допуска да се извърши прихващане на загубите, ако са изпълнени условията на член 10г.

3. Когато през следващ данъчен период общите резултати от промишлени или търговски дейности на местата на стопанска дейност в тази чужда държава, освободени от данък върху доходите въз основа на спогодбата, са положителни, загубата, приспадната на основание на първото и второто изречение, трябва да се прибави към общата сума на резултатите, изчислени за този данъчен период.

4. Третото изречение не се прилага ако данъчнозадълженото лице докаже, че приложимите за него разпоредби на чуждата държава по начало не позволяват да се иска пренасяне на приспадането на загуби за друг данъчен период, различен от този, през който тези загуби са настъпили“.

4. Член 52, параграф 3, трето и пето изречение от EStG, в приложимата през 2005 г. редакция гласи:

„Член 2а, параграф 3, трето, пето и шесто изречение в редакцията, публикувана на 16 април 1997 г. (BGBl I, стр. 821), остава приложим за данъчните години от 1999 до 2008, доколкото се установява положителен по смисъла на член 2а, параграф 3, трето изречение резултат или доколкото мястото на стопанска дейност в чужда държава по смисъла на член 2а, параграф 4, в хипотезата на пето изречение, е преобразувано в капиталово дружество, е прехвърлено или е прекратено. […] Член 2а, параграф 4 се прилага за данъчните години от 1999 до 2008 в следната редакция:

„4. Когато мястото на стопанска дейност в чужда държава е

1. преобразувано в капиталово дружество или

2. прехвърлено възмездно или безвъзмездно или

3. прекратено […], загубата, приспадната на основание параграф 3, първо и второ изречение, се прибавя отново в общата сума на финансовия резултат за данъчната година, през която е настъпило преобразуването, прехвърлянето или прекратяването, като се прилага по аналогия параграф 3, трето изречение, стига тази загуба не е била прибавена на основание параграф 3, трето изречение, а също и когато предстои да бъде прибавена“.

B– *Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане*

5. Член 4, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху доходите и имуществата, както и на патентните и поземлените данъци, сключена между Федерална република Германия и Република Австрия на 4 октомври 1954 г. (BGBl. 1955 II, стр. 749), изменена със спогодбата от 8 юли 1992 г. (BGBl. 1994 II, стр. 122), предвижда:

„[a]ко лице с местожителство в една от договарящите държави реализира доходи като ръководител на предприятие или като лице, което заедно с друго стопанисва промишлено или търговско предприятие, чиято дейност се простира на територията на другата договаряща държава, правото да се обложат с данък тези доходи попада в компетентността на другата държава единствено доколкото те са реализирани от място на стопанска дейност, намиращо се на нейна територия“.

6. Член 7, параграф 1 от Спогодбата, сключена между Федерална република Германия и Република Австрия за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъка върху доходите и имуществата от 24 август 2000 г. (BGBl. 2000 II, стр. 734, наричана по-нататък „Германо-австрийската спогодба“) гласи:

„Печалбите на предприятие от едната договаряща държава подлежат на данъчно облагане само в тази държава, освен ако предприятието не упражнява дейността си в другата договаряща държава посредством намиращо се там място на стопанска дейност. Ако предприятието развива дейност по посочения начин, печалбите му се облагат в другата държава, но само доколкото се водят на това място на стопанска дейност“.

7. Член 23, параграф 1, първо изречение от Германо-австрийската конвенция гласи:

„Данъкът на пребиваващите във Федерална република Германия лица се определя както следва:

a) освен в случаите по буква b) по-долу, от облагаемите във Федерална република Германия доходи се изключват доходите, получени в Република Австрия, и тези елементи от имуществото, намиращи се в Република Австрия, които по силата на настоящата спогодба подлежат на облагане в Република Австрия“ [2].

II – **Фактите в главното производство**

8. Timac Agro Deutschland (наричано по-нататък „Timac Agro“) е германско капиталово дружество. То е собственост на френска група. От 1997 г. дружеството има място на стопанска дейност в Австрия. На 31 август 2005 г. австрийското място на стопанска дейност е прехвърлено възмездно на установено в Австрия дружество, което принадлежи на същата група дружества както и Timac Agro. Предмет на договора за продажба е по-специално движимото и недвижимо имущество. Постоянната клиентела е прехвърлена срещу цена от едно евро, тъй като клиентите вече са станали клиенти на дружеството приобретател.

9. Въпросът за данъчното третиране на загубите на това чуждестранно място на стопанска дейност се поставя след като между 1997 г. и 2005 г. посоченото австрийско място на стопанска дейност реализира загуби през всичките си финансови години, с изключение на 2000 г. и 2005 г., и тези загуби са приспаднати в Германия от Timac Agro.

2 — Член 23, параграф 1, буква b) е неотносим при разглеждане на преюдициалните въпроси, поставени от запитващата юрисдикция. Впрочем нито тя в решението си, нито страните, представили писмени съображения, се позовават на него.

10. След данъчна проверка в облагаемите данъчни основи на Timac Agro са извършени корекции за годините от 1997 до 2004. От една страна, загубите на австрийското място на стопанска дейност, които първоначално са били приспаднати от финансовите резултати на Timac Agro за 1997 г. и 1998 г., са прибавени към общия му облагаем финансов резултат за 2005 г. От друга страна, е отказано отчитането на загубите на същото място на стопанска дейност в облагаемата основа на Timac Agro за 1999—2004 г.

11. Timac Agro, което оспорва тези корекции, подава жалба до Finanzgericht Köln. В подкрепа на тази жалба дружеството изтъква, че както прибавянето към облагаемия му резултат на понесените от неговото австрийско място на стопанска дейност загуби през 1997 г. и 1998 г., така и невъзможността да се приспаднат загубите на това място на стопанска дейност за 1999—2004 г. са несъвместими със свободата на установяване.

12. Що се отнася до спорното прибавяне на отчетени преди това загуби, запитващата юрисдикция счита, че Съдът още не е разглеждал въпроса за съответствието с правото на Съюза на прибавянето на загуби вследствие на прехвърляне на чуждестранно място на стопанска дейност.

13. Тази юрисдикция посочва, че дори и фактите в основата на решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) да са без съмнение донякъде сходни с фактите по главното производство, все пак в това решение става въпрос за прибавяне на загубите от чуждестранно място на стопанска дейност до размера на неговите печалби. В главното производство обаче прибавянето към финансовия резултат на отчетени преди това загуби е предизвикано от прехвърлянето на чуждестранното място на стопанска дейност, без да има връзка с евентуалните негови печалби.

14. Ето защо, ако Съдът приеме, че принципите от решението Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) трябва да намерят приложение и в случая, запитващата юрисдикция иска да установи дали принципите за окончателните загуби, изведени от Съда в точки 55 и 56 от решението Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, наричано по-нататък „изключението Marks & Spencer“)[3], трябва да се приложат за загубите през 1997 и 1998 данъчни години, които, след като са прибавени, повече не се вземат предвид в Германия.

15. Що се отнася до отказа да се вземат предвид загубите на австрийското място на стопанска дейност за финансовите години от 1999 до 2004, запитващата юрисдикция посочва, че съгласно разпоредбите на Германо-австрийската спогодба Република Австрия има изключителното право да облага доходите от това австрийско място на стопанска дейност. Следователно режимът на тази спогодба за избягване на двойното данъчно облагане обхваща не само печалбите, а също така и загубите. Жалбата на Timac Agro обаче би била основателна само ако споменатата спогодба нарушава свободата на установяване.

16. Същата юрисдикция иска още да установи дали за този период окончателните по смисъла на изключението Marks & Spencer загуби трябва да се имат предвид. Тя подчертава, че до настоящия момент не е успяла да установи критериите за случаите, в които е приложимо изключението Marks & Spencer.

17. При тези обстоятелства Finanzgericht Köln решава да спре производството и да отправи до Съда преюдициално запитване.

3 — В това решение (точки 55 и 56) Съдът приема по същество, че определена ограничителна мярка относно приспадане на загубите на чуждестранни дъщерни дружества може да бъде непропорционална в случай, когато чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало съществуващите възможности за отчитане на загубите в държавата по установяването му, което дружеството майка би трябвало да докаже.

III – **Преюдициалното запитване и производството пред Съда**

18. С акт от 19 февруари 2014 г., постъпил в Съда на 14 август 2014 г., Finanzgericht Köln решава да постави на Съда на основание член 267 ДФЕС следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 49 ДФЕС […] да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 52, параграф 3 от EStG, доколкото причината за прибавянето към доходите на сума в размер на загубите на чуждестранно място на стопанска дейност, отчетени по-рано, за да се намали данъчната тежест [на местното дружество майка], не са реализирани печалби, а прехвърлянето на това място на стопанска дейност на друго капиталово дружество, което принадлежи на същата група като прехвърлителя?

2) Трябва ли член 49 ДФЕС […] да се тълкува в смисъл, че не допуска разпоредба като член 23, параграф 1, буква а) от [Германо-австрийската спогодба] — според която от данъчната основа на германския данък са изключени доходите от Австрия, ако тези доходи могат да бъдат обложени с данък в Австрия — когато загубите, понесени от австрийско място на стопанска дейност, притежавано от германско капиталово дружество, вече не могат да бъдат отчетени в Австрия, тъй като мястото на стопанска дейност е прехвърлено на австрийско капиталово дружество, което принадлежи на същата група като германското капиталово дружество?“.

19. Писмени становища представят Finanzamt Sankt Augustin, германското, френското, австрийското правителство и правителството на Обединеното кралство, както и Европейската комисия.

20. Всички страни, които са представили писмени съображения, с изключение на Комисията, чийто отговор съдържа повече нюанси, и на Обединеното кралство, което не разглежда първия въпрос в писмените си съображения, предлагат да се даде отрицателен отговор на преюдициалните въпроси[4].

21. Наред с това всички тези страни изразиха становищата си в съдебното заседание, състояло се на 1 юли 2015 г.

IV – **Анализ**

A– *По предварителното изискване за сходство на положенията*

1. Прякото данъчно облагане и правото на Съюза

22. Макар че прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза[5] и по-специално на разпоредбите относно свободното движение, тъй като свободата на установяване, прогласена в член 49 ДФЕС, е в основата на настоящото дело.

4 — По принцип Комисията приема, че в случай на прехвърляне на чуждестранно място на търговска дейност прибавянето на отчетените по-рано загуби може да бъде обосновано от императивни съображения от общ интерес, свързани с балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и с предотвратяване на избягването на данъци. Тя счита обаче, че такава мярка би била пропорционална само ако прибавянето се ограничава до сумата на печалбите, реализирани от това място на стопанска дейност, включително печалбите, евентуално „скрити“ в цената на прехвърлянето към момента на това прехвърляне. Ако съществуват съмнения относно стойността на сделката, правото на Съюза не е пречка за държавата по пребиваването на дружеството майка да провери дали продажната цена съответства на критерия за пълна конкуренция.

5 — Вж. сред многобройните примери решения Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 29), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 36), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 18), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 14) и Blanco и Fabretti (C-344/13 и C-367/13, EU:C:2014:2311, т. 24).

23. От постоянната практика на Съда става ясно, че тази свобода е възпрепятствана, когато съгласно законодателството на държава членка дружество, което е установено в тази държава членка и което има място на стопанска дейност в друга държава членка, е подложено на различно, по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава място на стопанска дейност в държавата, в която е установено [6].

24. При това положение разпоредба, която позволява загубите на мястото на стопанска дейност да бъдат отчетени при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на дружеството, от което [то] зависи, представляват данъчно предимство [7]. „При това положение предоставянето или отказът да се предостави подобно предимство във връзка с [мястото на стопанска дейност], ко[е]то се намира в държава членка, различна от тази на установяване на посоченото дружество, трябва да се счита за фактор, който може да засегне свободата на установяване“ [8].

25. Действително отказът да се предостави това предимство само за местата на стопанска дейност, намиращи се в друга държава членка, представлява по-неблагоприятно данъчно третиране, тъй като може да разколебае дружество, установено в една държава — членка на Съюза, да упражнява дейността си чрез място на стопанска дейност в друга държава членка. Въпреки това обаче, за да може това различно третиране да се приеме като ограничение, забранено от член 49 ДФЕС, практиката на Съда изисква положенията да бъдат обективно сходни [9].

26. С други думи, освен ако е обоснована с императивно съображение от общ интерес [10], такава разлика в третирането е съвместима с разпоредбите на Договора относно свободата на установяване само когато става въпрос за положения, които не са обективно сходни [11].

2. Изискването за обективно сходство

а) Критерии

27. Въпреки че изискването за обективно сходство между чисто националните и трансграничните положения — за да може да се санкционира на основание упражняване на свободата на движение различното данъчно третиране на чуждестранно и местно дружество (в конкретния случай между дружество, установено в Германия, което притежава място на стопанска дейност в Австрия, и друго дружество, установено в Германия, което притежава

6 — Вж. в този смисъл решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 19 и цитираната съдебна практика).

7 — Вж. в този смисъл решения Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 23), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 32) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 20).

8 — Решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 32).

9 — Вж. в този смисъл решения Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 46), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 33) и Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 23).

10 — Вж. в този смисъл решение Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 25).

11 — Отбелязвам, че в решение SCA Group Holding и др. (C 39/13—C 41/13, EU:C:2014:1758) Съдът е разгледал, за разлика от този традиционен подход, сходството в рамките на проверката на евентуална обосновка на констатираното преди това ограничение (точки 28—31 и 52)

място на стопанска дейност на същата територия) — навежда по-скоро на мисълта за дискриминация, отколкото за обикновена пречка или обикновено ограничение, това изискване намира постоянно място в практиката на Съда, свързана с отношенията между разпоредбите на Договора за широките свободи на движение и прякото национално данъчно облагане [12].

28. В практиката на Съда данъчните положения на местни и чуждестранни дружества в повечето случаи се приемат като обективно сходни [13], а сходството трябва да се преценява като се взема предвид целта, преследвана от съответните национални разпоредби [14].

29. Следва обаче да се внимава анализът да не се ограничава само до целта на разглежданата мярка, за да не се получи изкривена представа за общото данъчно състояние на адресата на нормата.

30. Действително, ако се приеме, че мярка, която дава право на данъчнозадълженото лице да приспадне загубите, понесени от неговите места на стопанска дейност, цели вероятно да намали данъчната основа на това данъчнозадължено лице, и ако тази мярка се анализира in abstracto, положението на дружество по отношение на местното място на стопанска дейност и това на дружеството по отношение на чуждестранно място на стопанска дейност винаги ще бъдат сходни. И едното, и другото желаят да се възползват от възможността за приспадане, за да намалят данъчната си основа [15].

31. Накрая, както обясни неотдавна генералният адвокат Jääskinen в заключението си по съединени дела Miljoen и др. (C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:429), това, което е определящо при сравняването на положението на местни и на чуждестранни данъчнозадължени лица, за да се установи евентуално забранено от гледна точка на Договора ограничение, „е *не толкова целта* на разглежданото законодателство […], *а по-скоро* фактът, че правна уредба на държава членка не може да установи различно третиране, което *на практика се проявява* в това, че в крайна сметка чуждестранните лица понасят *по-голяма данъчна тежест*, и която по този начин може да ги разубеди да се ползват от тази свобода“ [16].

12 — Може би, за да си запази свободата, когато проверява обосноваността, да изследва императивните съображения от общ интерес, а не само изчерпателно изброените в Договора основания, Съдът все повече се въздържа да говори за дискриминация, като същевременно запазва изискването за сходство на положенията. Всъщност, с изключение на свободното движение на стоки (което не се разглежда в случая), единствените основания за дискриминация, които Договорът допуска, са обществеият ред, обществената сигурност и общественото здраве. Такива мотиви трудно могат да бъдат изтъквани в областта на прякото данъчно облагане. Съдът обаче посочва в практиката си, че става въпрос само за основанията, допустими в случай на дискриминация, като изключва ipso facto императивните съображения от общ интерес. Все пак може да се отбележи, че понякога Съдът сам си противоречи по този въпрос. Така в решението Svensson и Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), след като изрично изключва възможността установената дискриминация да бъде обоснована от императивни съображения от общ интерес, Съдът все пак продължава да разсъждава дали трябва да се приеме доводът за съгласуваност на данъчната система. Независимо че в крайна сметка този довод е отхвърлен, ако се придържаше строго към принципите, Съдът не следваше да го разглежда, тъй като това основание не е изрично предвидено в Договора.

13 — За местата на стопанска дейност в чужбина Съдът например приема, в решение X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), че „положението на местно дружество майка, което иска да образува обща данъчна единица с местно дъщерно дружество, и положението на местно дружество майка, което иска да образува обща данъчна единица с чуждестранно дъщерно дружество, са обективно сходни от гледна точка на целта на данъчен режим като разглеждания в главното производство, доколкото и в двата случая дружеството майка иска да ползва предимството на този режим, който в частност позволява печалбите и загубите на включените в общата данъчна единица дружества да се консолидират на равнището на дружеството майка и да се запази данъчно неутралният характер на сделките в рамките на групата“ (точка 24).

14 — Вж. в този смисъл решения X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 33) и Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 25).

15 — Както съответно вече е обърнала внимание генералният адвокат Kokott в заключението си по дело A (C-123/11, EU:C:2012:488) „[а]ко […] счете за достатъчно, че в двата случая местни данъчнозадължени лица желаят да се възползват от предимството на данъчната уредба, то проверката на това условие би била формална, тъй като условието би било изпълнено във всеки един случай“ (точка 40).

16 — Точка 55. В заключението си генералния адвокат Jääskinen поддържа също така идеята да се обхваща положението в неговата „цялост“, като счита, че „по-скоро анализът следва *да обхваща всички данъци* за доходите“, които са предмет на разглеждане (точка 62, курсивът е мой).

32. Тази методика налага да се изследва предварително дали съответната държава членка (в конкретния случай държавата, в която е установено главното дружество, което иска приспадане на загубите на мястото му на стопанска дейност в друга държава членка) разполага с правомощието да облага съответните доходи.

б) Приложение

33. Най-общо случаите, в които Съдът приема, че липсата на обективно сходство между съответното положение на местните и на чуждестранните лица изключва всякакво противоречие на различното данъчно третиране със свободата на движение, в крайна сметка са много редки [17].

34. По-долу излагам накратко практиката на Съда във връзка с проблема, който ни интересува, тоест приспадането от дружество, установено в една държавата членка, на загубите от място на стопанска дейност, което то притежава в друга държава членка.

35. В делата, свързани с тази тематика, Съдът констатира неизменно съществуването на ограничение на свободата на установяване, след като приема като сходно положението, в което се намира, от една страна, дружество, установено в държава членка, което има място на стопанска дейност в друга държава членка, и от друга страна, положението, в което се намира дружество, установено в една държава членка, притежаващо място на стопанска дейност в същата държава. Тази констатация за сходство може да е изведена изрично [18] или имплицитно [19].

36. Съдът приема също така за сходни положенията, в които една държава членка е решила да облага печалбите на места на стопанска дейност, намиращи се в други държави членки. Всъщност в тези хипотези държавата членка „приравнява [съответните места на стопанска дейност] на местата на стопанска дейност в страната“ [20].

37. Обратно, положението на местните и чуждестранните лица не е сходно, що се отнася до данъчната система на определена държава членка, ако тази държава членка няма правото или не упражнява правото си да облага чуждестранните лица.

38. Същото това изискване обяснява изразената от Съда презумпция в решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), според която „местата на стопанска дейност, намиращи се в друга държава членка […], не се намират в съпоставимо положение с местата на стопанска дейност в страната *от гледна точка на мерките, предвидени от държавата членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество*“ [21].

17 — Отбелязвам сред тези случаи липсата на принципно сходство в положението на местни и чуждестранни лица спрямо данъчните разпоредби относно предимствата, свързани с личното или семейно положение на данъчнозадълженото лице (освен ако чуждестранното лице не разполага със значителни доходи в държавата, в която пребивава). Вж. решение Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) и за по-ново прилагане, решение Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Вж. също решения Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) и Schulz-Delzers et Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Вж. по-специално решения Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, т.19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 35) и Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 26).

19 — Вж. решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 33 и 34), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 25 и 26) и Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 35—39).

20 — Решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24). Вж. в същия смисъл решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), в което Съдът приема, че „от момента, в който една държава членка едностранно или на договорно основание обложи с данък върху дохода не само местните акционери, а също така и чуждестранните акционери за дивиденти, които те получават от местното дружество майка, положението на тези чуждестранни акционери се доближава до това на местните акционери“ (точка 68).

21 — Точка 24. Курсивът е мой.

39. Идеята не е нова. Така в решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Съдът приема, че акционерите — физически лица, на чуждестранно за Обединеното кралство дружество майка не могат да се ползват от същия данъчен кредит както акционерите — физически лица, на дружество майка, установено в Обединеното кралство, за дивидентите, платени от дъщерни дружества, установени в Обединеното кралство, когато върху тези изнасяни към чужбина дивиденти не е събран никакъв британски данък. Съдът уточнява в решението си, че би било различно, ако по силата на спогодба за предотвратяване на избягването на двойното данъчно облагане или въз основа на едностранно решение Обединеното кралство бе запазило правото си да облага изнасяните към чужбина дивиденти с британски данък върху дохода.

40. С оглед на тези съображения Съдът приема, че член 49 ДФЕС и член 63 ДФЕС „допускат държава членка, при разпределяне на дивиденти от установено на нейна територия дружество да предоставя на дружествата — получатели на тези дивиденти, също установени в тази държава, данъчен кредит, съответстващ на дела от данъка върху разпределяната печалба, заплатен от разпределящото дружество, но не предоставя такъв кредит на дружествата получатели, които са установени в друга държава членка и които не подлежат на данъчно облагане за тези дивиденти в първата държава членка“ [22].

41. При това положение в заключение отбелязвам, че единствено ако различното третиране се отнася за сходни положения е възможен изводът за съществуване на ограничение на свободата на установяване, което може да се обяви за съвместимо с Договора само ако е обосновано от императивни съображения от общ интерес.

Б– *Прилагане към настоящото дело*

1. Необходимост да се различават два периода на прилагане на разглежданото германско законодателство

42. Преди данъчната 1999 година е било възможно от общите приходи на установено в Германия предприятие да се приспадат загубите, понесени от място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка. Поначало е било възможно тези загуби да се прибавят отново към финансовия резултат в два случая: когато мястото на стопанска дейност в чужбина реализира печалби (и в този случай, до размера на тези печалби) или в случай на преобразуване, прехвърляне или прекратяване на това място на стопанска дейност. Член 52, параграф 3 от EStG обаче отменя след данъчна 1999 година член 2а, параграф 3, първо изречение от EStG и приспадането на тези загуби става невъзможно.

43. Тази законодателна промяна обяснява двата преюдициални въпроса, поставени от запитващата юрисдикция, тъй като всеки въпрос се отнася за различно законодателство.

22 — Решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, т. 74). За по-скорошен случай, в който Съдът констатира, че разликата в обективното положение произтича от отказа на дадена държава членка да упражни данъчната си компетентност относно дивидентите, разпределени от местни дружества в друга държава членка, след сключването на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, вж. решение Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, т. 80—82).

2. По първия преюдициален въпрос

44. С първия си въпрос запитващата юрисдикция пита дали член 49 ДФЕС допуска разпоредба като тази в член 52, параграф 3 от EStG, която предвижда прибавянето към доходите на сума в размер на загубите на чуждестранно място на стопанска дейност, отчетени по-рано, за да се намали данъчната тежест на главното местно дружество, не поради реализирана печалба, а поради прехвърлянето на това място на стопанска дейност на друго капиталово дружество, което принадлежи на същата група и също е чуждестранно.

45. Както самата запитваща юрисдикция уточнява, на Съда не за първи път е зададен въпрос относно този данъчен режим.

а) Съществуването на ограничение

46. Всъщност в решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) Съдът счита този режим за ограничение на свободата на установяване, но приема, че прибавянето на отчетени преди това загуби — в този случай, поради реализираната печалба от чуждестранното място на стопанска дейност, което е било в основата на тези загуби, а не поради прехвърлянето на това място на стопанска дейност — е обосновано от необходимостта да се осигури съгласуваност на германската данъчна система[23]. Освен това приема, че мярката е подходяща и пропорционална за постигане на тази цел[24].

47. Преди да заключи, че е налице ограничение, Съдът имплицитно приема сходство на положенията, като констатира, че позволявайки на главното дружество да приспадне загубите, реализирани от неговото място на стопанска дейност, намиращо се в Австрия, Федерална република Германия „е предоставила данъчно предимство на местното дружество, от което зависи [мястото на стопанска дейност] в Австрия, по същия начин, както ако [това място на стопанска дейност] се намираше в Германия“[25].

48. След това Съдът приема, че като прибавя загубите на намиращо се в Австрия място на стопанска дейност към облагаемата основа на дружеството, от което то зависи, германският данъчен режим е изключил ползването на това данъчно предимство и „е подложил по този начин местните дружества, които имат [място на стопанска дейност] в Австрия, на по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с това, от което се ползват местните дружества, които имат [мястото на стопанска дейност] в Германия“[26].

49. Този извод налага да се изследват евентуалните императивни съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничаването на свободата на установяване[27].

23 — Точка 43.

24 — Пак там (точки 44 и 45).

25 — Пак там (точка 35).

26 — Решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 37).

27 — Пак там (т. 40). Вж. в същия смисъл решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35) и A (C-123/11, EU:C:2013:84, т. 33).

б) Наличието на обосновка

50. На първо място, Съдът приема в решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), че прибавянето на отчетени преди това загуби по повод реализирани печалби от притежателя на чуждестранното място на стопанска дейност, което е било в основата на тези загуби, е обосновано от необходимостта да се осигури съгласуваност на германската данъчна система [28]. Освен това става въпрос за мярка, която е подходяща и пропорционална за постигане на тази цел [29].

51. Действително според Съда „[прибавянето] на загубите, предвидено от разглеждания по главното производство германски данъчен режим, не може да се отдели от предходното им признаване. Това [прибавяне], в хипотезата на дружество, притежаващо [място на стопанска дейност] в друга държава, което държавата по установяване на дружеството няма никакво право да обложи с данък [...] отразява симетрична логика. Следователно съществува пряка, персонална и материална връзка между двата елемента на разглеждания по главното производство данъчен механизъм, като посоченото [прибавяне] съставлява логичното допълнение на предоставеното по-рано приспадане“ [30].

52. Налага се изводът, че същата симетрична логика се налага и по повод прехвърлянето на място на стопанска дейност, намиращо се в чужбина.

53. Самият Съд в решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) впрочем вече е отбелязал, че „[п]реценката, според която произтичащото от посочения данъчен режим ограничение е оправдано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система, също не може да бъде поставена под въпрос от обстоятелството, [...] че дружеството, от което зависи разглеждан[ото] [място на стопанска дейност], го е прехвърлило и реализираните печалби и загуби от посочен[ото] [място на стопанска дейност] през неговото съществуване са отрицателна величина“ [31]. Действително „[прибавянето] на размера на загубите от [мястото на стопанска дейност] във финансовия резултат на дружеството, от което той зависи, е неразделното и логично допълнение към предходното им признаване“ [32].

54. На второ място, дори да не се изисква да са налице едновременно няколко мотива, които да обосноват извода, че определено ограничение на свободата на установяване е несъвместимо с Договора [33], считам, че целта на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане, която, както Съдът повтаря в решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „е да се запази симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите“ [34], може също да се изтъква, за да се обоснове прибавянето на отчетени преди това загуби, предвидени от германското законодателство в случай на прехвърляне на мястото на стопанска дейност [35].

28 — Точка 43.

29 — Пак там (точки 44 и 45).

30 — Решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 42).

31 — Точка 53.

32 — Пак там (точка 54).

33 — Решение Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 40).

34 — Точка 32 и цитираната съдебна практика.

35 — Действително изискванията, свързани със съгласуваността на данъчната система и балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане, се припокриват (вж. в този смисъл решение National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 80).

55. Действително, ако една държавата членка (в настоящото дело това е Федерална република Германия) „бъде лишен[а] от възможността да прибавя така приспаднатите загуби в данъчната печалба на [германското] дружество прехвърлител, при положение че е загубил[а] правото да облага евентуалните бъдещи печалби, подобна схема би намалила по изкуствен начин базата на облагане в страната и би дала отражение върху разпределението на правомощията за данъчно облагане, произтичащо от [Германо-австрийската] спогодба“ [36].

56. Както Съдът обяснява в решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „необходимостта да се запази тази симетрия изисква загубите, приспаднати във връзка с място на стопанска дейност, да могат да се компенсират с облагането на генерираната от същото печалба в рамките на данъчната компетентност на разглежданата държава членка, а именно *както печалбата, реализирана през целия период, в който това място на стопанска дейност е част от местното дружество, така и печалбата, реализирана в момента на прехвърлянето на посоченото място на стопанска дейност*“ [37].

57. В конкретния случай, обратно на това, което е в сила в датското законодателство, станало повод за решението Nordea Bank Danmark(C-48/13, EU:C:2014:2087), евентуалните печалби, реализирани поради прехвърлянето на установено в Австрия място на стопанска дейност, не подлежат на облагане в Германия. Следователно логично е във връзка с това прехвърляне да се прибавят отчетените по-рано загуби.

58. Наред с това Съдът приема също така, че целта за балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да бъде застрашена от съществуваща в полза на данъчнозадължените лица „възможност[…] да избират дали загубите им да се признават в държавата членка по тяхното установяване или в друга държава членка […], тъй като данъчната основа би се увеличила в първата държава и намалила във втората със стойността на прехвърлените загуби“ [38]. Аз считам следователно, че положението е същото, както когато данъчнозадължено лице, оказало се пред възможността да се прибавят печалбите от мястото му на стопанска дейност в чужбина до размера на приспаднатите по-рано загуби, е напълно свободно да определи размера на цената за прехвърляне на това място на стопанска дейност и по този начин да лиши държава членка от възможността да упражни правото си да прибави последващите печалби на това място на стопанска дейност в облагаемите му доходи.

59. Накрая, на трето място, добавям целта за предотвратяване на избягването на данъци, която, както изтъква Съдът, е свързана с целта за балансирано разпределение на данъчните правомощия [39].

36 — Решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 30). Това дело се отнася за Кралство Дания.

37 — Точка 33. Курсивът е мой.

38 — Решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 46).

39 — Решение Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 62).

60. „Всъщност практиките, свеждащи се до създаване на напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност, с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, могат да застрашат правото на държавите членки да упражняват данъчните си правомощия по отношение на тези дейности и по този начин да накърнят балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки“ [40].

61. Свързано с трудността да се определи стойността на прехвърлянията вътре в групата с оглед на принципа за пълна конкуренция, който трябва да има превес при тези обстоятелства, прехвърлянето вътре в групата на място на стопанска дейност, намиращо се в чужбина, след като загубите са били приспаднати, може да отговаря на описаното по-горе положение.

62. Следователно законодателна уредба като тази в главното производство ми се струва обоснована от гледна точка на съгласуваността на съответната данъчна система, тъй като това императивно съображение от общ интерес може да бъде тясно свързано със съображенията за балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане.

в) Пропорционалност и неприложимост на изключението Marks & Spencer

63. Остава да се разгледа пропорционалният характер на спорната правна уредба.

64. След като дадена държава членка не разполага с никаква възможност за облагане на евентуалните печалби, реализирани при прехвърляне на чуждестранно място на стопанска дейност, което е източник на загубите, национално законодателство като разглежданото в главното производство ми се струва не само годно за постигане на целите, които то преследва, но и пропорционално на тези цели.

65. Вярно е, че в решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) Съдът приема, че спорната ограничителна мярка е непропорционална. В това решение Съдът преценява, че свободата на установяване е нарушена, когато чуждестранно дъщерно дружество е изчерпало възможностите за отчитане на загуби, предвидени в държавата, в която то е установено, и че освен това няма никакво средство да ги вземе предвид в бъдеще [41]. В този случай на местното дружество майка по изключение трябва да се гарантира възможността да приспадне загубите на такова чуждестранно дъщерно дружество от облагаемите доходи в собствената си държава на установяване.

40 — Пак там. Императивните съображения от общ интерес, приемани като обосновка за националните правни уредби, които отхвърлят възможността да се отчита загубата от осъществявана в чужбина дейност, когато самата дейност не се облага, в действителност са още по-многобройни и свързани по различен начин в практиката на Съда. В заключението, което представя по дело Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2014:2321), генералният адвокат Kokott прави опит за изследване. Според нея „Съдът [може да] описва това като „гарантиране на съгласуваността на данъчната система“ [вж. решение K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 64—71], „запазване на разпределението между държавите членки на правомощията за данъчно облагане“ [вж. решения Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 45; Lidl Belgium C-414/06, EU:C:2008:278, т. 31; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 28; A, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 42; K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 55 и Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 32], „запазване на симетрията“ между облагането на печалбите и приспадането на загубите“ [вж. решения National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, т. 58 и Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 32 и цитираната съдебна практика], избягване на „двойното приспадане на загубите“ [вж. решения Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 47 и 48; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 35 и 36, както и A, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 44] или като възпрепятстване на „избягването на данъчно облагане“ [вж. решения Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 49; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 35 и 36 и A, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 45]. Вж. също така решения National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, т. 80 и K, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 72], които намират поне частично сходство на обосновката за данъчната съгласуваност с обосновката за разпределението на правомощията за данъчно облагане. Тази съдебна практика допълнително се подкрепя от изложението на Съда относно обективното сходство на положенията и което, както видяхме […], придава особена значимост на това дали държавата членка облага дейност, извършвана в чужбина или не“ (точка 31).

41 — Точка 55.

66. Запитващата юрисдикция изпитва затруднение във връзка с това изключение от обосновката, свързана с ограничаване на свободата на установяване, прилагана постоянно от Съда след решението Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). По-новите становища, възприети от някои генерални адвокати в това отношение [42], броят на научните разработки, посветени на проблема [43], както и писмените становища, представени от различните държави членки и от Комисията по настоящото дело, потвърждават трудността при прилагане на това изключение. Съдът обаче неотдавна потвърди изрично неговата приложимост [44].

67. Във всички случаи се налага да се констатира, че встъпването на Република Австрия позволява да отпадне всякакво съмнение за евентуалното наличие на окончателни загуби. Разглежданите в главното дело загуби не са окончателни [45] и поради това не е необходимо да се разглежда по-нататък възможността за прилагане на това изключение.

68. Наред с това, без да се засяга компетентността на националния съд по този въпрос, предадената на Съда преписка не съдържа никакво представено от данъчнозадълженото лице доказателство за противното.

3. По втория преюдициален въпрос

69. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 49 ДФЕС допуска разпоредба като тази в член 23, параграф 1, буква а) от Германо-австрийската спогодба, съгласно която от данъчната основа на германския данък върху доходите са изключени доходите, произтичащи и облагаеми в Австрия, когато загубите, понесени от австрийско място на стопанска дейност, притежавано от германско капиталово дружество, вече не могат да бъдат отчетени в Австрия, тъй като това място на стопанска дейност е прехвърлено на австрийско капиталово дружество, което принадлежи на същата група като германското капиталово дружество.

70. Присъединявам се към френското правителство, тъй като то счита както в писменото си становище, така и в заседанието на 1 юли 2015 г., че този въпрос се основава на погрешната предпоставка, че понесените загуби от австрийското място на стопанска дейност на дружеството жалбоподател в главното производство не могат повече да се отчитат в Австрия, тъй като това място на стопанска дейност е продадено на австрийско капиталово дружество.

71. В действителност от информацията, предоставена от австрийското правителство в неговото писмено становище, безспорно е видно, че разглежданите в главното производство загуби не са окончателни.

42 — Вж. по този повод заключенията на генералния адвокат Kokott по дело A (C-123/11, EU:C:2012:488, т. 47—54) и по дело Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2014:2321, т. 49—53), както и заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело K (C-322/11, EU:C:2013:183, т. 63—89).

43 — Като опит за ново обобщаване на трудностите, поставени от изключението Marks & Spencer във връзка с развитието в практиката на Съда през последните десет години, вж. *Lang*, M. Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? — European Taxation, december 2014, p. 530—540. Като опит за определяне на понятието за окончателни загуби от гледна точка на новата практика на Съда вж. по-специално *Pezella*, D. Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach. — European Taxation, february/march 2014, p. 71—79.

44 — Вж. решение Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50, т. 33—36).

45 — Според писменото становище на австрийското правителство, натрупаните до 2005 г. загуби на австрийското място на стопанска дейност по принцип можело да се остойностят и да се пренесат. Пренесените по този начин загуби можело да бъдат отнесени към евентуалната капиталова печалба от прехвърлянето, като евентуалното салдо остане по принцип за бъдещ неограничен период като пренесена загуба на Timac Agro. При това положение те можело да бъдат използвани по-късно, ако жалбоподателят в главното производство възобнови дейностите си в Австрия (точка 44 от писменото становище на австрийското правителство). Загубите можело също така да бъдат прехвърлени на капиталово дружество приобретател, ако мястото на стопанска дейност е апортирано при условията на „финансов неутралитет“ (точка 46 от писменото становище на австрийското правителство).

72. При тези обстоятелства вторият въпрос може да се разбира в смисъл, че цели да установи дали член 49 ДФЕС позволява данъчен режим на държава членка като разглеждания в главното производство, който по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, освобождаваща от облагане с данък доходите от място на стопанска дейност, намиращо се в другата държава членка, страна по спогодбата, не допуска да се вземат предвид загубите от същото това място на стопанска дейност.

а) Главно: обективно несходство на положенията и липса на ограничение

73. Съгласно член 7, параграф 1 и член 23, параграф 1 от Германо-австрийската спогодба и за разлика от положението през данъчните периоди преди 1999 година, чрез законодателна промяна Федерална република Германия се отказва от упражняваното по-рано правомощие по отношение на загубите, свързани с „финансовия резултат от промишлени или търговски дейности на установено в чужда държава място на стопанска дейност, [който] е освободен от данък върху дохода [въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане]“ [46].

74. Следователно, тъй като не може да има данъчно предимство, след като няма правомощие за данъчно облагане [47], положението на дружество като Timac Agro не ми изглежда сходно с положението на дружество, установено в Германия, което притежава място на стопанска дейност в същата държава членка.

75. Предвид обаче разпределението на правомощията за данъчно облагане в Германо-австрийската спогодба, аз не разбирам начините, които Федерална република Германия би могла предвиди, за да се гарантира целта на приспадане на загубите, която според германското правителство се състои в това да се предостави *временно* предимство за натрупване на средства. След като липсват правомощия за данъчно облагане на евентуалните последващи печалби на реализиралото загуби място на стопанска дейност, когато то се намира на австрийска територия, положенията не се сходни.

76. След като няма обективно сходни положения, законодателство като разглежданото не представлява ограничение на свободата на установяване [48].

б) При условия на евентуалност: наличието на обосновка

77. Въпреки всичко, ако Съдът стигне до извода, че е налице сходство на положенията и че има ограничение, считам, че то би трябвало да бъде обосновано.

78. Действително Съдът вече е имал повод да се занимае с механизма на пълно изключване на загубите в решение Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). По това дело запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 49 ДФЕС допуска национален данъчен режим, който изключва възможността за местно дружество при определяне на неговия финансов резултат и при изчисляване на облагаемия му доход да изтъкне загуби, понесени в друга държава членка от негово място на стопанска дейност, при положение че споменатият данъчен режим предоставя подобна възможност за загуби, понесени от местно място на стопанска дейност.

46 — Член 2а, параграф 3, първо изречение от EStG в редакцията, приложима към облагането за данъчните 1997 и 1998 години.

47 — Съгласно принципа, провъзгласен в точка 24 от решение Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) и приложен преди това в решение Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Различното третиране в действителност произтича от „компетентността, която имат [държавите членки] да определят, с цел да се избегне двойното данъчно облагане, критериите за разпределяне между тях на правомощията за данъчно облагане“ (решение Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, т. 30), като разпределението на тези правомощия по необходимост предхожда упражняването на правомощието за данъчно облагане.

79. В това решение впрочем Съдът приема, че императивните съображения от общ интерес, свързани с необходимостта, от една страна, да се запази разпределението на данъчните правомощия между съответните държави членки, и от друга страна, да се предотврати опасността от двойно отчитане на загуби, са основателни [49].

80. Съдът приема също така, че този вид данъчен режим е в състояние да гарантира осъществяването на посочените цели [50] и е пропорционален [51], тъй като съответното дружество не е доказало, че чуждестранното му дъщерно дружество е изчерпало възможностите за отчитане на загубите, понесени в държавата членка, в която се намира, за съответната данъчна година, както и за предходните данъчни години, и че не съществува възможност загубите на споменатото дъщерно дружество да бъдат отчетени в споменатата държава през следващите години [52].

81. Ето защо Съдът стига до извода, че „член [49 ДФЕС] допуска дружество, установено в една държава членка, да няма възможност да приспадне от данъчната си основа загуби, отнасящи се до [място на стопанска дейност], ко[е]то се намира в друга държава членка, доколкото по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на [това място на стопанска дейност] се облагат във втората държава членка, където споменатите загуби могат да бъдат отчетени при облагането на доходите на това [място на стопанска дейност] през следващи години“ [53].

82. Следва да се констатира, че съвкупността от елементи, довели до този извод, е налице в разглеждания в главното производство режим и че отговорът на Съда би трябвало да бъде еднакъв.

V – **Заключение**

83. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Finanzgericht Köln преюдициални въпроси по следния начин:

„1) Член 49 ДФЕС допуска национален данъчен режим, който — след като е разрешил отчитането на загубите, претърпени от място на стопанска дейност, разположено в държава членка, различна от тази, в която е установено дружеството, от което зависи това място на стопанска дейност — за целите на данъчното облагане предвижда при изчисляване на данъка върху дохода на същото дружество прибавянето на тези загуби към финансовия му резултат поради прехвърлянето на това място на стопанска дейност на друго капиталово дружество, което принадлежи на същата група както и прехвърлителят.

2) Член 49 ДФЕС допуска национален данъчен режим, който не позволява на местно дружество да приспада от данъчната си основа загубите, свързани с негово място на стопанска дейност в друга държава членка, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите от това място на стопанска дейност са освободени от данък в първата държава членка и се облагат във втората“.

49 — Решение Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 30—37).

50 — Пак там (т. 43).

51 — Пак там (т. 53).

52 — За да припомня, става въпрос за условията, изложени в точки 55 и 56 от решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Решение Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 54 и диспозитив).