ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА JULIANE KOKOTT
представено на 12 септември 2006 година [1]

I — Въведение

1. Преюдициалното запитване на Korkein hallinto-oikeus (Финландия) се отнася до разпоредбите на финландския Konserniavustuksesta verotuksessa annettu laki (Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества с оглед на данъчното облагане). По смисъла на тези разпоредби прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се осъществява или от дружеството майка към дъщерното му дружество, или от дъщерното дружество към неговото дружество майка. Прехвърлянето в рамките на група дружества се приспада от облагаемите доходи от икономическата дейност на дружеството прехвърлител и се счита за облагаем доход от икономическата дейност на дружеството получател. Единствено прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, осъществено между финландски акционерни дружества, може да се приспада.

2. Идеята на финландската правна уредба е да се приравни групата, състояща се от дружество майка и дъщерните му дружества, на едно дружество с няколко места на стопанска дейност. За тази цел прехвърляне в рамките на група дружества, осъществено между дружества от една и съща група, се облага само веднъж, като се приспада от облагаемия доход на дружеството прехвърлител и се добавя към облагаемия доход на дружеството получател.

3. Това данъчно третиране на прехвърлянето в рамките на група дружества позволява по-специално облагаемите печалби на едно дружество от групата да бъдат използвани за покриване на загубите на друго дружество от същата група и по този начин да се избегне облагането на посочените печалби.

4. Следователно обстоятелствата в настоящия случай са сходни с тези по дело Marks & Spencer [2]. В това дело британските разпоредби позволяват загубите на едно дружество да бъдат прехвърлени към печалбите на друго дружество в рамките на дадена група с цел намаляване на данъка върху печал-

1 — Език на оригиналния текст: немски.

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

бата. В настоящия случай става дума за обратното: печалбите на едно дружество могат да бъдат „прехвърлени“ към загубите на друго.

5. В двата случая проблемът от гледна точка на общностното право се състои в изключването на транснационалните групи дружества от ползването на това данъчно предимство. В Решение по дело Marks & Spencer Съдът счита това за ограничение на свободата на установяване, което обаче може да бъде обосновано, освен в случай на реализирани в чужбина загуби, които не могат да бъдат отчетени по друг начин за данъчни цели. Обосновката на Съда се опира върху кумулативното наличие на три фактора: запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите-членки, избягване на двойно приспадане на загубите и препятстване на избягването на данъци.

6. Следователно в настоящото производство трябва да се провери доколко изведените от Съда в Решение по дело Marks & Spencer принципи могат да бъдат приложени в настоящия случай. Тогава се поставя и въпросът за значението на принципа за съгласуваност на данъчната система, който не е разгледан от Съда в Решение по дело Marks & Spencer.

II — Правна уредба

A — *Общностно право*

7. Член 4, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО [3] гласи:

„Ако дружество майка или негово място на стопанска дейност, по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно му дружество, получава разпределена печалба, държавата на дружеството майка и държавата на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерното дружество е в ликвидация, или

— се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби, или

— облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от дължимата сума по данъците тази част от данък печалба, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерното дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до лимита на сумата по съответното данъчно задължение, при условие че на всяка отделна

3 — Директива на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки (ОВ L 255, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118).

степен дружеството и по-нискостепенните му подразделения отговарят на условията, предвидени в членове 2 и 3."

Б — *Национално право*

8. Членове 1—5 от финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества с оглед на облагането съдържат по същество следните правила:

„Член 1. Настоящият закон е свързан с приспадането на финансови средства, прехвърлени в рамките на група дружества, от облагаемия доход на прехвърлителя и приравняването им на доход на получателя при облагането.

Член 2. Изразът „прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества" означава всяко прехвърляне, извършено от акционерно дружество, извършващо икономическа дейност за целите на икономическата дейност на друго акционерно дружество, което прехвърляне не е вноска в дружество, нито може да бъде приспаднато от доходите по силата на Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (Закон относно облагането на доходите от икономическа дейност) (360/1968).

Член 3. Ако национално акционерно дружество (дружеството майка) притежава най-малко девет десети от дружествения капитал на друго национално акционерно дружество (дъщерното дружество), дружеството майка може да приспадне от облагаемите си доходи от икономическа дейност финансовите средства, които то е прехвърлило в рамките на група дружества в полза на своето дъщерно дружество. Сумата от прехвърлянето на финансовите средства се приравнява на доход от облагаемата икономическа дейност на дъщерното дружество.

Понятието „дъщерно дружество" означава също така акционерно дружество, чието дружество майка притежава най-малко девет десети от дружествения капитал или от дяловете заедно с едно или повече други дъщерни дружества.

Разпоредбите, съдържащи се в първата алинея се прилагат също така към прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, извършвано от дъщерното дружество в полза на дружеството майка или на друго нейно дъщерно дружество.

Член 4. Прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се приравнява на разход за целите на данъчното облагане на прехвърлителя и на приход за целите на облагането на получателя за данъчната година, през която е извършено прехвърлянето.

Член 5. Данъчнозадължените лица имат право да приспадат като разходи финансовите средства, прехвърлени в рамките на група дружества, само когато съответните приходи и разходи са вписани в счетоводните книги на прехвърлителя и получателя."

III — Факти и процедура

9. Предприятието OY AA със седалище във Финландия принадлежи към групата AA, чието дружество майка AA Ltd със седалище в Обединеното кралство, притежава непряко 100 % от акциите на OY AA чрез две дружества посредници, установени в Нидерландия [4].

10. За разлика от AA Ltd, OY AA реализира печалба през последните години. Тъй като икономическата дейност на AA Ltd е от значение и за OY AA, се планира дейността на AA Ltd да се подкрепи чрез прехвърляне на финансови средства от OY AA. Във връзка с това OY AA иска от Keskusverolautakunta (Централна комисия по данъците) да постанови предварително решение по въпроса дали такова прехвърляне съставлява прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества по смисъла на член 3 от финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества.

11. В предварителното си решение относно данъчни години 2004 и 2005 Keskusverolautakunta приема, че прехвърлянето на финансови средства от OY AA към AA Ltd не съставлява прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества и следователно не представлява разход, който може да се приспадне от данъчната основа на OY AA, тъй като AA Ltd е чуждестранното дружество.

4 — Имената на дружествата не се споменават по тяхно искане.

12. С Определение от 23 май 2005 г. Korkein hallinto-oikeus, сезиран с подадена от OY AA жалба срещу това предварително решение, спира производството и съгласно член 234 ЕО сезира Съда с преюдициално запитване относно следния въпрос:

„Като се имат предвид член 58 ЕО и Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки, следва ли членове 43 ЕО и 56 ЕО да се тълкуват в смисъл, че те не допускат режима, установен с финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, който подчинява приспадането на тези прехвърляния на условието прехвърлителят и получателят на прехвърлянето да са национални дружества?“

IV — Правен анализ

13. В самото начало следва да се уточни, че Директива 90/435 относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки не е определяща за решаването на настоящия случай. Директивата урежда данъчното третиране на разпределението на печалбите на дъщерно дружество, установено в друга държава-членка, на неговото дружество майка.

14. В настоящия случай обаче не става дума за разпределение на печалби от дъщерно дружество на неговото дружество майка с пряко участие в дъщерното дружество, а за плащане, идващо от все още необложено имущество на дружество, към дружеството майка на групата, което има само непряко участие във въпросното дъщерно дружество. Освен това Директива 90/435 урежда единствено данъчното третиране на разпределението на печалби в полза на дружество майка, а не данъчните последици от разпределението на печалбите за дъщерното дружество.

15. Освен това трябва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда прякото данъчно облагане е от компетентността на държавите-членки, които обаче трябва да я упражняват при спазване на общностното право [5].

16. На последно място трябва да се посочи, че свободата на установяване и свободното движение на капитали, и двете предмет на настоящия преюдициален въпрос, биха могли по принцип да се прилагат паралелно [6]. Както съм посочила в заключението си по дело Bouanich [7], никоя от основните свободи не изменя друга. Съдът обаче е разгледал хипотезите, които попадат в приложното поле на двете свободи, отчасти давайки приоритет на критерия за свободно движение на капитали [8], и отчасти — на критерия за свободата на установяване [9].

17. Така, в Решение по дело X и Y Съдът е посочил, че свободното движение на капитали няма самостоятелно значение, доколкото дадена правна уредба е част от приложното поле на свободата на установяване, тъй като става въпрос за придобиване на участие, позволяващо да се оказва безспорно влияние върху решенията на въпросното дружество [10].

5 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 29, както и Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727), Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19) и Решение от 7 септември 2006 г. по дело N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 33).

6 — Решение от 1 юни 1999 г. по дело Konle (C-302/97, Recueil, стр. I-3099, точка 22).

7 — Заключение, представено на 14 юли 2005 г. по дело Bouanich (Решение от 19 януари 2006 г., C-265/04, Recueil, стр. I-923, точка 71). Вж. също заключението, представено от генералния адвокат Alber на 14 октомври 1999 г. по дело Baars (Решение от 13 април 2000 г., C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точки 12 и сл., с допълнително позоваване) и заключението, представено от генералния адвокат Geelhoed на 29 юни 2006 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Решение от 13 март 2007 г., C-524/04, Сборник, стр. I-2107), точка 35.

8 — Вж. напр. Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Португалия (C-367/98, Recueil, стр. I-4731), Решение по дело Комисия/Франция (C-483/99, Recueil, стр. I-4781) и Решение по дело Комисия/Белгия (C-503/99, Recueil, стр. I-4809), наречени „Golden Shares", както и Решение от 13 май 2003 г. по дело Комисия/Испания (C-463/00, Recueil, стр. I-4581) и Решение по дело Комисия/Обединено кралство (C-98/01, Recueil, стр. I-4641). Вж. също заключението на генералния адвокат Poiares Maduro, представено на 6 април 2006 г. по дело Комисия/Нидерландия (Решение от 28 септември 2006 г., C-282/04 и C-283/04, Recueil, стр. I-9141), точка 41.

9 — Вж. Решение по дело Baars, посочено по-горе в бележка под линия 7 (C-251/98, Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829) и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107).

10 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 9, точки 37 и 66. Вж. също в този смисъл заключението на генералния адвокат Léger, представено на 2 май 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (Решение от 12 септември 2006 г., C-196/04, Recueil, стр. I-7995), точка 32.

18. Изглежда удачно да се разгледа с предимство основната свобода, която има най-голямо значение предвид целта на релевантната национална уредба и обстоятелствата в главното производство [11].

19. Спорът по главното производство се отнася до приложението на финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества във връзка с прехвърляне на финансови средства от едно дружество към друго, притежаващо непряко всички дялове на дружеството прехвърлител. Прехвърлянето на финансови средства наистина няма за цел придобиване на участие. Операцията обаче е осъществена от дъщерното дружество в полза на неговото дружество майка, което контролира дъщерното дружество, и следователно тази операция е свързана с упражняване на свободата на установяване от страна на дружеството майка.

20. Всъщност смисълът и крайната цел на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества са компенсиране на печалбите и на загубите в рамките на група, съставена от няколко предприятия. Структурата на групата, която се разпростира в няколко държави-членки, е установена при упражняване на свободата на установяване. Следователно в основата на операцията е свободата на установяване, а не свободното движение на капитали, макар че външната форма на тази операция е трансграничен капиталов поток.

11 — По същия начин генералният адвокат Alber в заключението си по дело Baars, посочено по-горе в бележка под линия 7, точки 32—34, който така иска да разграничи кои от основните свободи са пряко и кои непряко засегнати. Генералният адвокат Geelhoed приема същия подход в заключението си, представено по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 35.

A — *Ограничението на свободата на установяване*

21. Свободата на установяване, гарантирана от член 43 ЕО, признава на гражданите на Общността възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата-членка на установяване за собствените ѝ граждани. Съгласно член 48 ЕО по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава-членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, тя обхваща правото им да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство [12].

22. Съгласно постоянната съдебна практика член 43 ЕО не допуска никаква национална мярка, която макар и приложима без дискриминация с оглед на гражданството, може да затрудни или да възпрепятства упражняването от общностните граждани, включително тези на държавата-членка — автор на мярката, на гарантираните от Договора основни свободи [13].

12 — Вж. Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 20), Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35), Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 30 и Решение по дело Keller Holding, посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 29.

13 — Решение от 31 март 1993 г. по дело Kraus (C-19/92, Recueil, стр. I-1663, точка 32), Решение от 30 ноември 1995 г. по дело Gebhard (C-55/94, Recueil, стр. I-4165, точка 37) и Решение по дело Комисия/Гърция (C-140/03, Recueil, стр. I-3177, точка 27).

23. По силата на финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества само прехвърлянето на финансови средства от страна на национални дружества към техните дружества майки, които също са установени на националната територия, може да бъде приспаднато за данъчни цели, за разлика от прехвърлянето в рамките на група дружества, осъществено от финландски дружества към техните дружества майки със седалище в друга държава-членка.

24. Следователно трансграничните групи дружества са поставени при по-неблагоприятни условия в сравнение с националните. От гледна точка на дружеството майка е налице дискриминация въз основа на седалището му, което за юридическите лица е равностойно на дискриминация въз основа на националността. Това нарушение не отпада и от гледна точка на адресата на спорната национална уредба, а именно OY AA. Осъщественото прехвърляне на финансови средства от последното към AA Ltd се третира по различен начин от прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, осъществено от финландски дружества към национални предприятия от същата група. OY AA счита, че е налице неравно третиране на трансгранични операции.

25. Подобно неравно третиране може да възпрепятства чуждестранни дружества майки да упражняват правото си на свободно установяване, защото може да ги разубеди да създават дъщерни дружества във Финландия. Следователно различното данъчно третиране на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества в полза на финландски дружества майки и надружества майки в други държави-членки ограничава свободата на установяване по смисъла на членове 43 ЕО и 48 ЕО.

26. Някои от встъпилите в производството държави-членки впрочем посочват, че дъщерните дружества на установени на националната територия дружества майки и дъщерните дружества на установени в чужбина дружества майки поначало не могат да бъдат сравнявани. Според тези държави установените в чужбина дружества майки не са подложени само на данъчния суверенитет на финландската държава, поради което тя не може да бъде отговорна за неравното данъчно облагане, което следва от едновременното упражняване на няколко данъчни суверенитета. С този аргумент държавите-членки целят да изключат от приложното поле на основните свободи облагането на трансграничните групи дружества в съответствие с международното данъчно право.

27. Подобен подход не може да се приеме. Той противоречи на основната същност на свободата на установяване в качеството ѝ на забрана на ограниченията и на дискриминацията. Като такава свободата на установяване изисква именно сравняването на случай, който е изцяло вътрешен, с трансграничен случай и налага задължение за обосновка при установяване на неравно третиране. Така, в областта на приложение на свободата на установяване е изключено самото преминаване на границите като такова да се разглежда като аспект, водещ до несравнимост на случаите. Поради това

обстоятелството, че случаите са подложени на различни суверенни правомощия, което неизменно е налице поради трансграничния им характер, не може да доведе до заключението, че не е необходимо обосноваване на неравното третиране.

28. Поради това в Решение по дело Marks & Spencer Съдът посочва, че „в данъчното право местопребиваването на данъчнозадължените лица може да съставлява фактор, обосноваващ национални норми, които включват различно третиране на местните и чуждестранните данъчнозадължени лица. Местопребиваването обаче не винаги обосновава подобно разграничение. Всъщност да се приеме, че държавата-членка по установяването би могла свободно да приложи различно третиране само поради факта, че седалището на дадено дружество е в друга държава-членка, би изпразнило от съдържание член 43 ЕО“ [14].

29. Правителството на Обединеното кралство, позовавайки се на Решение по дело Schempp [15], поддържа и тезата, че националните групи дружества и трансграничните не могат да се сравняват. В това дело се поставя въпросът относно възможността за приспадане на заплатената от г-н Egon Schempp издръжка на бившата му съпруга. По силата на приложимата германска уредба дължащият издръжка съпруг би могъл да приспадне плащанията, когато платената издръжка се облага при съпруга получател, какъвто е бил случаят в Германия. От друга страна, такава издръжка не подлежи на облагане в Австрия, където пребивава бившата съпруга на г-н Schempp.

30. Съдът е приел, че не е налице противоречащо на член 12 ЕО дискриминационно третиране в случай на отказ за приспадане на издръжката на неговата бивша съпруга в Австрия. В действителност изтъкнатото от г-н Schempp неблагоприятно третиране следва от обстоятелството, че приложимата към издръжката данъчна система в държавата-членка, в която пребивава бившата му съпруга, е различна от тази в държавата, в която пребивава самият той [16].

31. За разлика от този случай, спорната финландска уредба относно прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества не е свързана с данъчното третиране на прехвърлените суми в държавата по седалището на дружеството получател. По-скоро поначало може да бъде приспаднато само прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, осъществено към национални дружества от същата група. Настоящото производство няма за предмет преценката на правна уредба, която не е свързана със седалището на дружеството получател, а с облагането с данък на съответните суми в държавата по седалището на това дружество.

14 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 37, с позоваване на Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 18) относно данъчния кредит.

15 — Решение от 12 юли 2005 г. (C-403/03, Recueil, стр. I-6421).

16 — Решение по дело Schempp, посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 32.

Б — *Обосновката на ограничението*

32. Ограничение на свободата на установяване е допустимо само ако преследва основателна цел, която е в съответствие с Договора за ЕО, и е обосновано от императивни съображения от обществен интерес. В такъв случай неговото приложение трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ [17]. Освен това то трябва да бъде пропорционално в тесния смисъл на думата.

33. Встъпилите в производството правителства и Комисията представят поредица от доводи. Въпреки разликите в терминологията и правните квалификации, по същество могат да се разграничат следните аргументи срещу разширяване на възможността за приспадане при прехвърляния на финансови средства в рамките на група дружества към дружества, чиито седалища са в друга държава-членка.

— Според принципите за съгласуваност или за данъчна симетрия приспадането във Финландия следва да се допусне само ако финландската данъчна администрация разполага в същото време с правото да облага приходите при дружеството получател.

— Ако се допусне предприятията да избират в коя държава да бъдат обложени приходите им, това ще навреди на разпределението на данъчния суверенитет между държавите-членки.

— Тъй като не е гарантирано, че осъщественото прехвърляне действително ще бъде обложено при дружеството получател в чужбина, при определени обстоятелства приходите могат да останат изцяло необложени (двойно необлагане или т.н. „бели приходи“).

1. Съгласуваността на данъчната система

34. Съдът е признал по принцип, че необходимостта да се осигури съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение на упражняването на основните свободи, гарантирани от Договора [18]. За да може обаче да бъде възприет довод, основан на тази обосновка, трябва да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това

17 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 35, както и Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 26), Решение от 11 март 2004 г. по дело De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49) и Решение по дело N, посочено в бележка под линия 5, точка 40.

18 — Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 28) и Решение по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точка 21). Вж. също Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 42 и Решение по дело Keller Holding, посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 40.

предимство чрез определено данъчно задължение [19]. Изглежда Съдът е изоставил допълнителното условие данъчната тежест и данъчното предимство да засягат едно и също данъчнозадължено лице [20] в Решение по дело Manninen [21].

35. На практика Съдът поставя отговора на въпроса дали е обоснована национална данъчна система, която се прилага само към национални случаи, в зависимост от обстоятелството дали това ограничение се изисква за защита на съгласуваността на данъчната система и не води безпричинно до различно третиране на националните и чуждестранни случаи [22]. Както посочва генералният адвокат Poiares Maduro в заключението си по дело Marks & Spencer, спазването на съгласуваността на националните данъчни системи служи за защита на целостта на тези системи, чиято организация е от компетентността на държавите-членки, стига да не препятства вътрешния пазар повече, отколкото е необходимо [23].

36. Ако данъчнозадължените лица, които са се ползвали от основните си свободи, се намират в сходно положение с това на данъчнозадължени лица, които са облагодетелствани от националната данъчна система, националната правна уредба трябва да се приложи и към трансграничните случаи, ако това не застрашава съгласуваността на националната система. Принципът на равно третиране, произтичащ от свободата на установяване, изисква това [24].

37. В тази връзка преследваната от националната уредба цел представлява отправната точка за разглеждането на принципа на равно третиране [25]. Дадена мярка не е обоснована, когато преследваната от правната уредба цел може да бъде постигната и без националните и трансгранични случаи да бъдат третирани различно или ако по-малка разлика в третирането също позволява постигане на въпросната цел.

38. Законът за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества има за цел групата да се третира като икономическа единица, т.е. дадена група, съставена от дружество майка и дъщерни дружества, да се счита за предприятие с няколко места на стопанска дейност.

19 — Вж. Решение от 14 ноември 1995 г. по дело Svensson и Gustavsson (C-484/93, Recueil, стр. I-3955, точка 18), Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 12, точка 29, Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 42 и Решение по дело Keller Holding, посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 40.

20 — Относно критика на предходната съдебна практика вж. заключението ми от 18 март 2004 г. по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 53 и сл.

21 — Главният адвокат Geelhoed е съгласен с тази преценка в заключението си, представено по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 88.

22 — Вж. в този смисъл Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точки 45 и 46, и Решение по дело Keller Holding, посочено по-горе в бележка под линия 9, точки 41 и 43.

23 — Заключение, представено на 7 април 2005 г. по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 66.

24 — В заключението си, представено по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 89, с право генералният адвокат Geelhoed подчертава, че при разглеждане на съгласуваността Съдът е изложил основните принципи за забрана на дискриминацията.

25 — Вж. Решение по дело De Lasteyrie du Saillant, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 67 и Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 43, както и заключението на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 72.

Подобно на приспадането в рамките на група (group relief) по дело Marks & Spencer, настоящата уредба позволява по аналогичен начин компенсиране на печалбите и загубите дори когато възникват при различни юридически лица.

39. Ако загубите на дадено дружество не биха могли веднага да се компенсират чрез печалбите, които са му прехвърлени от друго дружество, тези печалби би трябвало да бъдат обложени. Загубите на другото дружество от същата група биха могли да се прехвърлят само за следващата данъчна година, за да бъдат компенсирани с неговите собствени печалби. Следователно благодарение на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества групата се ползва от предимството на ликвидните парични средства, с които би разполагало едно предприятие, което има няколко места на стопанска дейност.

40. За тази цел дадено прехвърляне на финансови средства, осъществено в рамките на група дружества между самите тях, трябва да се обложи само веднъж, като се приспадне от облагаемите доходи на дружеството прехвърлител и се прибави към тези на дружеството получател.

41. От гледна точка на интереса за компенсиране на печалбите и загубите на различните дружества от същата група, трансграничните групи дружества по принцип се намират в същото положение както групите, съставени само от национални дружества. Следователно прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества по принцип следва да може да се приспадне и тогава, когато е извършено към дружества от същата група със седалища в друга държава-членка.

42. Това би съответствало на системата само ако се гарантира, че облагането на прехвърлянето на финансови средства ще се осъществи при дружеството получател. В обратния случай това би довело до данъчно предимство, без да е налице съответна компенсация чрез пряко свързана с това предимство тежест.

43. В това отношение встъпилите в производството правителства подчертават, че държавата-членка по установяване на дружеството прехвърлител няма никакво влияние върху данъчното облагане на дружеството получател в държавата по неговото седалище. Това обаче не препятства първата държава да приложи данъчно приспадане на прехвърлянето на финансови средства, ако се докаже, че това прехвърляне действително се облага при дружеството получател. Спорната финландска уредба не позволява подобно доказване, а изключва във всички случаи възможността за приспадане на прехвърлянето на финансови средства в полза на чуждестранни дружества.

44. Този извод не може да бъде оборен с аргумента, че прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества се облага не във Финландия, а в чужбина. В действителност от постоянната съдебна практика следва, че намаля-

ването на данъчните приходи не може да се счита за императивно съображение от обществен интерес, което може да се изтъкне, за да се обоснове дадена мярка, принципно противоречаща на някоя от основните свободи [26]. Поради това национална правна уредба не може да се счита за съгласувана само защото изключва намаляването на данъчните приходи.

45. Следователно ограничението на свободата на установяване, което следва от неравното третиране на прехвърлянето на финансови средства между национални и чуждестранни дружества от същата група в сравнение с това между национални дружества, не може да бъде обосновано чрез съображения за защита на данъчната съгласуваност. Остава обаче да се провери дали са налице други съображения, по-специално запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки.

2. Запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки.

46. В Решение по дело Marks & Spencer Съдът признава три съображения и от тях, „взети заедно", прави извод, че „ограничителна правна уредба като тази в главното производство от една страна преследва легитимни цели, които са в съответствие с Договора и са обосновани от императивни съображения от обществен интерес, а от друга страна е в състояние да гарантира осъществяването на посочените цели" [27].

47. Тези три съображения са:

— запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки,

— рискът от двойно приспадане на загубите и

— рискът от избягване на данъци.

48. От горепосочената формулировка стана ясно, че тези три съображения са тясно свързани и не могат да се разглеждат отделно. В тази връзка запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки представлява основното съображение.

26 — Решение по дело Manninen, посочено в бележка под линия 5, точка 49 и Решение по дело Marks & Spencer, посочено в бележка под линия 2, точка 44.

27 — Решение по дело Arrêt Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 51.

49. Както вече беше посочено, на настоящия етап от развитие на общностното право правомощието за налагане на преки данъци принадлежи на държавите-членки [28]. При липса на хармонизация на общностно ниво държавите-членки трябва да определят и критериите за разпределение между тях на данъчните им правомощия чрез сключване на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане или чрез едностранни мерки [29].

50. В това отношение е приемливо държавите-членки да черпят от международната практика, и по-специално от моделите за спогодби, изготвени от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) [30].

51. По-конкретно, облагайки националните дружества за печалбите, реализирани по света, и чуждестранните предприятия само за печалбите, които произтичат от дейността им на нейната национална територия [31], държавата-членка по седалището на дружеството майка действа в съответствие с утвърдения от международното данъчно право и признат от общностното право принцип за териториалност.

52. В Решение по дело Marks & Spencer Съдът е установил ограничение на разпределението на компетентностите за данъчно облагане, както следва: „ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се вземат предвид в държавата-членка по 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 със стойността на прехвърлените загуби.“ [32]

53. Този извод се прилага съответно, когато прехвърлянето на печалби, предвидено във финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, се разпростира по отношение на трансграничните прехвърляния. Това би могло да застраши и разпределението на данъчните правомощия в зависимост от принципа за териториалността, ако данъчнозадължените лица можеха да избират свободно в коя държава-членка да се облагат печалбите им, като изваждат печалбите на дружеството от облагаемата основа и ги включват към данъчната основа на дружество от същата група, установено в друга държава-членка.

28 — Вж. точка 15 по-горе.

29 — Вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly (C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30), Решение от 12 декември 2002 г. по дело De Groot (C-385/00, Recueil, стр. I-11819, точка 93), Решение от 5 юли 2005 г. по дело D. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821, точки 50 и 51), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 47) и Решение по дело N, посочено по-горе в бележка под линия 5, точки 43 и 44.

30 — Решение по дело Futura Participations и Singer, посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 22, Решение по дело Van Hilten-Van der Heijden, посочено по-горе в бележка под линия 29, точка 48 и Решение по дело N, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 45.

31 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено в бележка под линия 2, точка 39. Относно разпределението по силата на метода на световния доход и на принципа за държавата на източника вж. заключението на генералния адвокат Geelhoed, представено на 23 февруари 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673), точки 49—51.

32 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 46.

54. Второто признато в Решение по дело Marks & Spencer съображение, а именно избягване на риска от двойно приспадане на загубите, е тясно свързано с разпределението на данъчните правомощия.

55. Разпределението на данъчните правомощия в зависимост от фактори, свързани с териториалността (седалище на предприятието или източник на приходите в рамките на националната територия) служи за предоставяне на дадена държава на правото на приоритетно облагане на определени приходи. Така, заедно с нормите относно опасността от двойно приспадане на загубите, разпределението образува международна система относно компетентността в областта на данъчното облагане. По принцип, въпреки някои празнини във връзка с определени детайли, тази система трябва да гарантира, че всички приходи са обложени точно веднъж [33].

56. Ако беше възможно загубите да бъдат компенсирани неколкократно чрез печалбите, печалбите нямаше да бъдат обложени въобще, въпреки че не съответстват на никаква действителна загуба. Това нарушава принципа за еднократно облагане, върху който се основава разпределението на данъчните правомощия.

57. Признаването на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества би могло да доведе и до (двойно) необлагане на приходите, ако това прехвърляне можеше да бъде приспаднато от облагаемите доходи на дружеството прехвърлител, въпреки че не са обложени в държавата-членка, където се намира седалището на дружеството получател.

58. Според предоставените от правителството на Обединеното кралство данни такъв е именно случаят по главното производство. В действителност според законодателството на Обединеното кралство прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества не спада към нито една категория облагаеми доходи и така не би могло да бъде обложено при дружеството получател, въпреки че OY AA твърди обратното.

59. Независимо от конкретния режим, на който е подложено прехвърлянето в полза на британските дружества на финансови средства в рамките на група дружества, следва да се приеме, че правна уредба, признаваща възможността за данъчно приспадане само на прехвърлянето на финансови средства между национални дружества, по принцип би могла да изключи двойното необлагане. В действителност при прехвърляне на финансови средства, което има изцяло вътрешен характер, държава-членка може във всеки случай да гарантира, че прехвърлянето на финансови средства ще бъде обложено. Следва непосредствено да бъде изяснен и допълнителният въпрос дали под тази форма мярката не превишава необходимото за постигане на своята цел [34].

33 — Това еднократно облагане може също да се приложи координирано от две държави, например при прилагане на метода на компенсирането.

34 — Вж. точка 67 по-долу.

60. Третото съображение — опасността от избягване на данъци, също е тясно свързано с другите две съображения. Прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, осъществено в полза на дружества със седалище в други държави-членки, където такива плащания не се облагат, само по себе си би могло да се счита за избягване на данъци. В това отношение настоящото съображение съвпада с второто.

61. Освен това в Решение по дело Marks & Spencer Съдът е приел като случай на избягване на данъци хипотезата, в която, прехвърляйки загубите си от държави с по-леко към държави с по-тежко данъчно облагане, предприятията „бягат" към държавата, в която загубите имат най-голяма стойност, като по този начин намаляват максимално данъчната тежест. В този смисъл следва да се счита за избягване на данъци и хипотезата, в която приходите са прехвърлени преднамерено към дружества, чието седалище е в държава с по-леко данъчно облагане.

62. В тесен смисъл обаче предотвратяването на такова „избягване на данъци" не съставлява самостоятелно съображение, което може да обоснове ограничението на основна свобода. Обстоятелството, че предприятията се опитват да се възползват от различията в националните данъчни системи, съставлява допустима форма на икономическа дейност, която е неизбежна във вътрешен пазар, в който данъчното облагане на предприятията не е хармонизирано. Така дадено предприятие не може да бъде възпряно да прехвърли седалището си в друга държава-членка, която предлага по-благоприятни данъчни условия [35].

63. Ограниченията на основните свободи могат да бъдат обосновани само когато в същото време такава „данъчна оптимизация" подкопава разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки.

64. Приемането на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки въз основа на принципа за териториалност като съображение не противоречи на принципа, според който опитът за избягване на намаляването на данъчните приходи не може да се счита за цел, която може да обоснове ограниченията на основните свободи [36]. Този принцип изключва само ограничаването на основните свободи по съображения с изцяло данъчен характер. В настоящия случай обаче става дума за основния интерес от предоставяне на възможност на държавите-членки поначало да осъществяват данъчно облагане в съответствие с принципа за териториалност.

65. В обобщение може да се приеме, че ограничаването на възможността за приспадане на прехвърлени в рамките на група

35 — Вж. относно въпросите на данъчното облагане при промяна на седалището в друга държава-членка, които се поставят в тази връзка, Решение по дело N, посочено по-горе в бележка под линия 5.

36 — Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 5, точка 49 и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 44.

дружества финансови средства само до прехвърлянето към национални дружества е в състояние да гарантира разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки, да изключи необлагането на така прехвърлените приходи и да се бори срещу избягването на данъци. То гарантира, че приходите, получени във Финландия от предприятията от същата група, са обложени там в съответствие с принципа за териториалност.

66. Остава да се разгледа дали правната уредба не надхвърля необходимото за постигането на тази цел и дали е пропорционална в тесния смисъл на думата.

67. Ако ставаше въпрос само за това да се изключи необлагането на прехвърлените приходи и рискът от избягване на данъци, общото ограничаване на възможността за приспадане при прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества до прехвърлянето към национални дружества би било наистина прекомерно. Всъщност постигането на тези две цели е възможно чрез по-малко ограничаваща свободата на установяване правна уредба. Както беше посочено, данъчното приспадане би могло да бъде поставено в зависимост от доказването, че приходите действително са предмет на облагане при дружеството получател.

68. Чрез съответна по-малко ограничителна национална уредба обаче не би било възможно да се запази разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки, с което са свързани пряко другите две съображения. Правна уредба, по силата на която държавата по седалището на дружеството прехвърлител на финансови средства в рамките на група дружества трябва да допусне приспадане в случай на облагане при дружеството получател, не би изключила именно прехвърлянето на данъчните правомощия.

69. Правна уредба като предвидената във финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества изглежда пропорционална в тесния смисъл на думата при разглеждането на различните интереси.

70. В Решение по дело Marks & Spencer [37], наистина в изключителен случай като този в посоченото дело, Съдът е приел за непропорционално непризнаването на трансграничното прехвърляне на загубите, когато чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало всички възможности за отчитане на загубите и те не могат да се отчетат и в бъдеще. При тези обстоятелства свободата на установяване превишава по значение интереса от запазване на разпределението на данъчните правомощия и прехвърлянето на загубите

37 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2, точки 53—56.

към чуждестранното дружество майка трябва да бъде допуснато.

71. От предоставените в преюдициалното запитване фактически данни обаче не следва, че в случая с OY AA е налице изключение като това по дело Marks & Spencer. Следователно няма основание да се проверява дали по съображения за пропорционалност трябва да се допусне отклонение от принципа за разпределение на данъчните правомощия.

B – *Свободното движение на капитали*

72. Наред със свободата на установяване, уредбата на прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества би могла несъмнено да се разгледа и в светлината на свободното движение на капитали, гарантирано от членове 56 ЕО и 58 ЕО. Освен областите на приложение в териториално и времево отношение, които не са определящи в настоящия случай, са валидни същите принципи като тези, приложими при разглеждането на свободата на установяване. Следователно ограниченията на свободното движение на капитали, произтичащи от нормативната уредба относно прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, са обосновани и с цел запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите-членки.

V — Заключение

73. Предвид изложените съображения предлагам на отправения от Korkein hallinto-oikeus преюдициален въпрос да се отговори по следния начин:

„При изложените в преюдициалното запитване условия членове 43 ЕО, 48 ЕО, 56 ЕО и 58 ЕО, както и Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки допускат режим като установения с финландския Закон за прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества, който поставя възможността за приспадане на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества в зависимост от условието прехвърлителят и получателят по прехвърлянето да са дружества, установени във Финландия.“