Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 12 май 2016 година [1]

Дело C-593/14

Masco Denmark ApS
Damixa ApS
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Vestre Landsret (Апелативен съд, Западен регион, Дания)

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване (член 43 ЕО) — Национален корпоративен данък — Доходи от лихви — Заем на дъщерно дружество — Данъчно освобождаване при забрана дъщерно дружество със слаба капитализация да приспада разходите си за лихви — Дружества майки с установени в други държави дъщерни дружества — Забрана за приспадане на разходите за лихви в друга държава членка“

I – **Въведение**

1. През изминалите години схемите за избягване на данъци на международните групи занимаваха в голяма степен общността на държавите. Класическа възможност за намаляващо данъците прехвърляне на печалби от една държава в друга представлява финансирането на чуждестранни дъщерни дружества със заеми вместо със собствен капитал. По този начин може да се постигне избягване на данъчното облагане на част от печалбата на дъщерно дружество в държавата по седалището му, като тази част бъде подложена на данъчно облагане под формата на доходи от лихви при евентуално по-благоприятни условия в държавата по седалището на дружеството майка.

2. Тази възможност за прехвърляне на печалбата е в основата на настоящото датско преюдициално запитване. Датските данъчни органи се опитват да противодействат на това прехвърляне чрез забрана за приспадане на разходите за лихви от т.нар. дъщерни дружества със слаба капитализация, тоест по отношение на които се счита, че всъщност дружеството майка би трябвало да ги обезпечи с повече собствен капитал. Ефектът от забраната за приспадане е, че печалбата на датските дъщерни дружества подлежи на данъчно облагане в пълен размер, който не се намалява с прекомерни плащания на лихви. За да се предотврати обаче двойното данъчно облагане на разходите за лихви в самата Дания, в този случай е предвидено данъчно освобождаване на съответните доходи от лихви, реализирани от датското дружество майка.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

3. Това данъчно освобождаване обаче не се предоставя на датските дружества майки, когато тяхното дъщерно дружество е установено в друга държава членка, в която за дружеството също се прилага забрана за приспадане на разходите за лихви. При тези обстоятелства Съдът следва да изясни дали такава уредба, имаща за цел защита от прехвърляне на печалби, е съвместима със свободата на установяване. В това отношение по-специално става въпрос за запазване на съгласуваността на нашата съдебна практика в областта на директното данъчно облагане.

II – **Правна уредба**

Правото на Съюза

4. По време на спорния период в главното производство член 43 ЕО[2] (понастоящем член 49 ДФЕС[3]) урежда свободата на установяване, както следва:

„В рамките на следващите разпоредби ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава членка на територията на друга държава членка се забраняват. Тази забрана се прилага също и по отношение на ограниченията за създаване на търговски представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на всяка държава членка, установили се на територията на друга държава членка.

Свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, както и да се създават и ръководят предприятия, в частност дружества по смисъла на член 48, втора алинея при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването за нейните собствени граждани, при спазване на разпоредбите на главата относно капиталите“.

5. Член 48 ЕО (понастоящем член 54 ДФЕС) разширява приложното поле на свободата на установяване, както следва:

„Дружествата, създадени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, за целите на тази глава се третират по същия начин като физическите лица, които са граждани на държавите членки.

[…]“.

Националното право

6. В Кралство Дания доходите на датските дружества, включително доходите от лихви, подлежат на облагане с корпоративен данък.

7. Съгласно член 11, параграф 1 от Закона за корпоративния данък (Selskabsskattelov, наричан по-нататък „датският ЗКД“) датско дружество, което е част от група предприятия, поначало не може да отчита направените от него разходи за лихви за вътрешногрупови задължения като оперативни разходи, ако е със слаба капитализация. Налице е слаба капитализация, когато съотношението между задълженията и собствения капитал на въпросното дружество е над 4:1.

2 — Договор за създаване на Европейската общност в редакцията му съгласно Договора от Амстердам (ОВ C 340, 1997 г., стр. 173).

3 — Договор за функционирането на Европейския съюз (ОВ C 326, 2012 г., стр. 47).

8. Когато се прилага забраната за приспадане на разходите за лихви по член 11, параграф 1 от датския ЗКД, съгласно параграф 6 от този член кредиторът по вземането за лихви има право на данъчно освобождаване на съответните доходи от лихви.

III – **Спорът в главното производство**

9. Спорът в главното производство се отнася до определянето на датския корпоративен данък, дължим от датското дружество Damixa ApS (наричано по-нататък „Damixa“) за 2005 г. и 2006 г., и по-специално отчитането за данъчни цели на определени доходи от лихви. През спорния период Damixa е било дъщерно дружество на Masco Denmark ApS и е подлежало на общо данъчно облагане на групата дружества, поради което Masco Denmark ApS също е жалбоподател в главното производство.

10. Damixa отпуска заем на своето установено в Германия дъщерно дружество Damixa Armaturen GmbH, в което притежава 100 % от дяловете. През 2005 г. и 2006 г. Damixa реализира доход от лихви по този заем в общ размер на 9 584 745 DKK (датски крони). Разходите на неговото германско дъщерно дружество по тези лихви не са признати за оперативен разход, а са третирани като изплатени дивиденти, тъй като съгласно германското законодателство то се е считало за дружество със слаба капитализация (съотношението между неговите задължения и собствения му капитал е било над 1,5).

11. В този случай датската данъчна администрация счита, че не е възможно да се предостави данъчно освобождаване на доходите от лихви съгласно член 11, параграф 6 от датския ЗКД. Всъщност, за да се предостави освобождаване, трябвало да е осъществен фактическият състав по член 11, параграф 1 от датския ЗКД, който забранява длъжникът по вземането за лихви да приспада разходите си за лихви. Тази забраната за приспадане обаче важи само за дружества, които подлежат на данъчно облагане в Дания, тоест по правило само за установените в Дания дружества.

12. От своя страна Damixa поддържа, че въпросната уредба накърнява нейната свобода на установяване. В крайна сметка ѝ се отказвало предоставяне на данъчното освобождаване всъщност само поради това че нейното дъщерно дружество, от което получава лихви, е установено в друга държава членка.

IV – **Производството пред Съда**

13. На 19 декември 2014 г. сезираният междувременно със спора Vestre Landsret (Апелативен съд, Западен регион, Дания) отправя на основание член 267 ДФЕС следния преюдициален въпрос до Съда:

„Изключва ли член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО възможността дадена държава членка да не предоставя данъчно освобождаване на доходите от лихви на местно дружество, когато установено в друга държава членка свързано дружество от същата група няма право да му бъдат приспаднати съответните разходи за лихви съгласно нормите (като в настоящия случай) в последната държава членка, ограничаващи правото на приспадане на лихвите при слаба капитализация, когато първата държава членка предоставя данъчно освобождаване на доходите от лихви на местно дружество, когато свързано дружество от същата група в същата държава членка няма право на приспадане за съответните разходи за лихви съгласно националните норми (като в настоящия случай), ограничаващи правото на приспадане на лихвите при слаба капитализация?“.

14. По този въпрос писмени становища представят жалбоподателите в главното производство, Кралство Дания и Европейската комисия, като същите са направили и устни изявления в съдебното заседание от 3 март 2016 г.

V – **Правен анализ**

15. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали е съвместимо със свободата на установяване държава членка да освобождава от данък доходите от лихви, които дружество майка получава от дъщерното си дружество, когато данъчното право на тази държава членка забранява дъщерното дружество да приспада съответните си разходи за лихви при слаба капитализация, но не и когато дъщерното дружество е установено в друга държава членка, в която при данъчното облагане плащанията за лихви също не подлежат на приспадане при слаба капитализация.

A – *Ограничение на свободата на установяване*

16. Съгласно член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО ограниченията върху свободата на установяване на дружества на държава членка на територията на друга държава членка се забраняват. Тази забрана се прилага не само по отношение на приемащата държава, но и по отношение на държавата по произход на дружеството [4]. Принципно забранено ограничение на свободата на установяване е налице, когато държавата по произход третира местно дружество майка, което притежава чуждестранно дъщерно дружество, по-неблагоприятно в сравнение с местно дружество майка, което притежава местно дъщерно дружество [5].

17. В настоящия случай на пръв поглед изглежда, че по този начин Damixa е поставено в неблагоприятно положение. За разлика от положението, при което на Damixa е отказано данъчно освобождаване на лихвите, които е получило от своето чуждестранно дъщерно дружество, въпреки че в рамките на корпоративното подоходно облагане последното няма право да приспада лихвите като оперативни разходи, Damixa щеше да се ползва от такова данъчно освобождаване, ако притежаваше местно дъщерно дружество, на което също би било отказано приспадане на лихвите.

18. В крайна сметка обаче уредба като датската не ограничава свободата на установяване на Damixa, тъй като неговото неблагоприятно положение не се дължи единствено на мерките на Кралство Дания. Тази гледна точка следва от утвърдения в съдебната практика принцип на автономността (по този въпрос в точка 1 по-долу) и по същество не се поставя под въпрос и от линията в съдебната практика, водеща началото си от решение *Manninen* (по този въпрос в точка 2 по-долу).

1. Принципът на автономността

19. Съдът многократно приема, че от изискването за спазване на основните свободи не може да се извежда задължение за дадена държава членка при прилагането на собственото си данъчно законодателство да взема предвид възможните неблагоприятни последици, произтичащи от особеностите на правната уредба на друга държава членка [6]. Действително Съдът приема, че

4 — Вж. например решения Daily Mail и General Trust (81/87, EU:C:1988:456, т. 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 35), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 18) и Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 20).

5 — Вж. например решения X и Y (C-200/98, EU:C:1999:566, т. 27 и 28), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 31 и 32), SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 23—27), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 19) и Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, т. 15).

6 — Вж. решения Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 49) и K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 79).

по-специално свободата на установяване не означава, че дадена държава членка е длъжна да съобрази собствената си данъчна система с тази на друга държава членка, за да гарантира при всички положения данъчно облагане, което премахва всякаква разлика, произтичаща от националните данъчни законодателства [7].

20. В крайна сметка смисълът на този „принцип на автономността“ [8] се състои в това, че дадена държава членка не нарушава основните свободи, когато третира трансграничните положения по-неблагоприятно единствено от гледна точка на данъчната система на друга държава членка. Всъщност данъчните системи на държавите членки следва да се разглеждат самостоятелно [9].

21. Така например в съответствие с този принцип Съдът приема, че дадена държава членка не е длъжна да обуславя решението си да събира даден данък от обстоятелството дали и друга държава членка налага данък при същия фактически състав [10].

22. В друг случай, в рамките на т.нар. данъчно облагане при напускане на страната, отново в съответствие с принципа на автономността Съдът приема, че дадена държава членка не е длъжна да отчете обезценяванията на стойността на активите на предприятие, които възникват след преместване на седалището му в друга държава членка в зависимост от това дали приемащата държава членка предвижда в данъчната си система отчитане на тези обезценявания [11].

23. Съгласно принципа на автономността трансграничното отчитане на загуби също не може да зависи от това дали данъчната система на друга държава членка изключва възможността чуждестранното дъщерно дружество да пренася загуби [12] или поначало изключва отчитане на загубата от продажба на недвижим имот в същата държава членка [13].

7 — Решения Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 43), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 50) и National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 62); вж. в този смисъл и решения Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51) и X (C-686/13, EU:C:2015:375, т. 33) във връзка с избора между различни държави по отношение на установяването на дружество; относно двойното данъчно облагане вж. по-специално решения CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 28), Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 83) и X (C-302/12, EU:C:2013:756, т. 29); относно задължението за информиране на данъчните органи вж. освен това решение Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 31); в допълнение, относно свободното движение на капитали вж. решения Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 31) и Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, т. 39).

8 — Във връзка с цитираните принципи Съдът многократно споменава за „определена автономност“ на държавите членки в законодателната им компетентност в областта на прякото данъчно облагане; вж. решения Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 31) и Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 83).

9 — Това виждане важи и в обратната посока: уредбата на държава членка нарушава основните свободи и в случаите, в които предизвиканото единствено от нея по-неблагоприятно третиране се компенсира от уредбата на друга държава членка, по този въпрос представеното вж. заключението ми по свързани дела SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:104, т. 50 и цитираната съдебна практика); вж. в този смисъл и решение Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, т. 78).

10 — Вж. решения Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 28—31) и CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 28).

11 — Вж. решение National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 61 и 62).

12 — Вж. решение Комисия/Обединено Кралство (C-172/13, EU:C:2015:50, т. 33 и цитираната съдебна практика).

13 — Вж. решение K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 79—81).

24. Във всички тези случаи по-неблагоприятното третиране на трансграничното положение се дължи най-малкото и на мерките на другата държава членка и следователно е вследствие на разпределението на данъчната компетентност между държавите членки[14], съответно на паралелното ѝ упражняване[15]. Когато обаче по-неблагоприятното третиране произтича единствено от взаимното действие на разпоредбите на две държави членки, нито една от тях не може да бъде упрекната в ограничаване на основна свобода[16].

25. Особено нагледен пример е двойното данъчно облагане на трансгранични положения в две държави членки, което според постоянната практика на Съда не представлява нарушение на основните свободи, макар при него да са очевидни негативните отражения върху вътрешния пазар[17]. При все това подобно засягане на вътрешния пазар в резултат на автономните мерки на две държави членки не може да бъде преодоляно чрез основните свободи, а само посредством съответни правни актове на равнището на Съюза[18] или, което не е толкова добър вариант, но понастоящем най-често се използва, по пътя на спогодби или многостранни споразумения между държавите членки[19].

26. В настоящия случай conditio sine qua non за по-неблагоприятното третиране на Damixa поради трансграничното му установяване е, че германското данъчно законодателство, приложимо по отношение на неговото дъщерно дружество, предвижда забрана за приспадане на лихвите. При липса на тази уредба, дължаща се на мерките на друга държава членка, не може да се констатира по-неблагоприятно третиране на трансграничното спрямо вътрешното положение. Всъщност, ако в друга държава членка не е предвидена забрана за приспадане на лихвите, за целите на данъчното облагане чуждестранното дъщерно дружество би могло, както е обичайно, да отчита плащанията за лихви към своето дружество майка Damixa като оперативни разходи. Съгласно датската данъчна система обаче дружествата майки, чиито дъщерни дружества могат да приспадат плащанията на лихви като оперативни разходи, нямат право на данъчно освобождаване на съответните им доходи от лихви, независимо от това дали дъщерното дружество е местно или чуждестранно.

27. Ако, напротив, в настоящия случай се приеме, че датската уредба ограничава свободата на установяване, Кралство Дания би било длъжно — освен когато това ограничение е обосновано — винаги да обусловя данъчното освобождаване при трансгранични положения в зависимост от това дали данъчната система на друга държава членка предвижда за своите данъчнозадължени лица забрана за приспадане на разходите за лихви. Такава теза би се намирала в явно противоречие с посочената съдебна практика по принципа на автономността.

14 — Вж. в този смисъл решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 51 и 52).

15 — Вж. в този смисъл решения Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 20) и CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 25).

16 — Случаите, в които правните последици, които са проявление на принципа на автономността, не се квалифицират като ограничение на съответната свобода, са разгледани в решения Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 50—54), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 23—31), X (C-686/13, EU:C:2015:375, т. 33—35) и Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 24—32); принципът на автономността се разглежда обаче при обосновката на дадено ограничение в решения Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 41—44), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 50—64), Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 81—83) и K (C-322/11, EU:C:2013:716, т. 74—82).

17 — Вж. само решения Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 28), Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 170) и X (C-302/12, EU:C:2013:756, т. 29).

18 — Вж. само решения Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 22), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 45), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, т. 30) и CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, т. 27).

19 — Вж. само решения Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 41 и 42) и Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 48 и 49).

2. Решение Manninen

28. Макар постановено през 2004 г., още *преди* да бъде развит принципът на автономността в нашата съдебна практика, решение Manninen [20], чието значение за отговора на преюдициалния въпрос беше пространно обсъдено от участниците в производството, също е съвместимо с този принцип.

29. В решение Manninen Съдът установява нарушение на свободното движение на капитали във връзка с данъчното облагане на доходите от дивиденти на съдружниците — местни лица. Действително в този случай националното данъчно законодателство поначало е предвиждало, че на съдружниците се предоставя данъчен кредит в размер на корпоративния данък, вече заплатен от дружеството, в което са съдружници, върху разпределената от него печалба. Законът обаче е изключил съдружниците в чуждестранни дружества от обхвата на приложение на тази мярка, за да се избегне икономическото двойно облагане на печалбата на дружествата. В този случай не е било възможно приспадане на корпоративния данък, заплатен от чуждестранни дружества в друга държава членка. В това отношение Съдът установява ограничаване на трансграничните инвестиции, за което не намира обосновка.

30. Отнесено към настоящия случай, би могло да се поддържа, че увеличеното облагане на дъщерното дружество вследствие на забраната за приспадане на лихвите също е данък, който следва да се „приспада“ при съдружника — местно лице, а именно дружеството майка, като не се обложат доходите на съдружника от лихви. От тази съпоставка би било видно, че както в решение Manninen, и в настоящия случай би следвало да се приеме, че е налице ограничаване на свободата на установяване, тъй като при дялови участия в чуждестранни дружества не е възможно „приспадане“. Това би поставило под въпрос действието на принципа на автономността.

31. Трябва обаче да се подчертае, че в мотивите си към тогавашното решение Съдът изрично се основава на разбирането, че при тази национална уредба приспадането на корпоративния данък на дружеството от данъка върху доходите на неговия съдружник в крайна сметка води до данъчно освобождаване на доходите на съдружника от дивиденти [21]. Така единствено съответната държава членка е била отговорна за по-неблагоприятното третиране на дяловите участия в чуждестранни дружества, при които в крайна сметка не е било предвидено данъчно освобождаване на доходите от дивиденти. С оглед на това разбиране решение Marinnen съществено се отличава от настоящия случай. Всъщност предвиденото в датския закон данъчно освобождаване на дружествата майки не е приложимо във всички случаи, а само когато на техните дъщерни дружества е забранено да приспадат разходите си за лихви, което при чуждестранните дъщерни дружества обаче зависи от данъчната система на друга държава членка.

32. Това тълкуване на решение Marinnen би могло обаче да се окаже в противоречие с виждането на Съда, че съответната държава членка не е длъжна също да освободи съдружника изцяло от данъчно облагане на дивидентите от чуждестранно дружество. Напротив, съгласно постоянната съдебна практика, от данъка на съдружника се приспада само корпоративният данък, действително платен в държавата членка по седалището на дружеството [22]. Така в това отношение може да се открие противоречие с принципа на автономността, тъй като обхватът на приспадането зависи тъкмо от размера на чуждестранния данък и следователно от данъчната система на друга държава членка.

20 — Решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Вж. решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 20 и 44).

22 — Вж. решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 54); вж. в същия смисъл по-специално решения Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 70), Meilicke и др. (C-292/04, EU:C:2007:132, т. 15), Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen (C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 61) и Meilicke и др. (C-262/09, EU:C:2011:438).

33. Това предполагаемо противоречие обаче отпада, като се вземе предвид, че така Съдът оставя свобода на държавата членка само във връзка с избора на средството за отстраняване на установеното нарушение. За да се избегне нарушение на свободното движение на капитали, не е необходимо съответната държава членка също да предвиди данъчно освобождаване за дяловите участия в чуждестранни дружества, а е достатъчно да допусне приспадане само на действително платения чуждестранен корпоративен данък[23]. Обратно, съгласно линията на съдебната практика, водеща началото си от решение *Manninen*, основните свободи не изискват приспадане на чуждестранния данък като такъв и съответно не предполагат зависимост от данъчната система на друга държава членка, което личи по-специално от обстоятелството, че в трансграничните случаи съдружникът впоследствие е освободен най-много от данъка върху доходите от дивиденти, но няма право да му бъде възстановена горницата от платения чуждестранен корпоративен данък[24].

3. Заключение

34. Следователно уредба като датската относно данъчното освобождаване на доходите от лихви в зависимост от наличието на забрана за приспадане на лихвите не представлява ограничение на свободата на установяване и поради това не нарушава членове 43 ЕО и 48 ЕО.

Б – *При условията на евентуалност: обосноваване на възможно ограничение*

35. Ако обаче Съдът приеме, че в настоящия случай е налице ограничение на свободата на установяване на Damixa, съответно следва да се провери дали това неблагоприятно третиране е обосновано.

36. Неблагоприятното третиране на Damixa би могло да се обоснове със съображението, че в неговия случай съществува забрана за дъщерното му дружество да приспада разходите си за лихви в рамките на *чуждестранното* корпоративно данъчно облагане, а не на системата на датския корпоративен данък.

1. Разпределение на данъчните правомощия между държавите членки

37. В това отношение най-напред следва да се припомни, че в постоянната си практика Съдът признава обосновката, почиваща на запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки[25]. Съгласно тази съдебна практика държавите членки имат право да упражняват и защитават предоставените им данъчни правомощия[26]. Мерките въз основа на това съображение надхвърлят рамката, свързана единствено с интереса на отделната държава членка да избегне намаляване на данъчните си приходи, който като такъв не представлява императивно съображение от общ интерес[27], тъй като има за цел да се предотврати необоснованото прехвърляне на облагаемата данъчна основа от една държава членка в друга.

23 — Вж. решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 46).

24 — Вж. решение Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 52).

25 — Вж. по-специално решения Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 45) и Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 41).

26 — Вж. по-подробно заключението ми по дело Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 38—41 и цитираната съдебна практика).

27 — Вж. по-специално решения ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 49) и Комисия/Австрия (C-10/10, EU:C:2011:399, т. 40).

38. Особеността на настоящия случай се състои в това, че правомощията за данъчно облагане не са определени от държавите членки чрез спогодби или едностранно, както е в други случаи[28], а с правен акт на Съюза. Действително лихвите, които Damixa е получило от своето германско дъщерно дружество, очевидно попадат в обхвата на приложение на Директива 2003/49/ЕО[29]. Член 1, параграфи 1 и 2 от тази директива предоставя правото за данъчно облагане на тези лихви на държавата членка на кредитора по вземането за лихви, като освобождава от данък лихвите в държавата източник.

39. Макар Директива 2003/49 съгласно член 4, параграф 1, буква а) от нея да не препятства държавата източник по изключение да облага с данък плащанията на лихви като разпределена печалба, което може да се постигне посредством забрана за приспадане на лихвите, и въпреки че облагането на дъщерното дружество, върху което тази забрана оказва пряко влияние, не е обхванато от член 1, параграф 1 от нея[30], тази директива все пак недвусмислено установява, че правомощието за данъчно облагане на трансграничните плащания на лихви принадлежи на държавата членка на кредитора по вземането за лихви[31].

40. Разглежданото в настоящия случай данъчно правомощие на Кралство Дания обаче не би било гарантирано, когато обстоятелството, че държавата източник Федерална република Германия облага с данък плащането на лихви с помощта на забрана за приспадането им, би довело до това Дания да бъде задължена да се откаже от данъчното си правомощие, като предвиди и в тези случаи данъчно освобождаване. Действително данъчните правни актове на Съюза като Директива 2003/49 също са обвързани от изискването за спазване на основните свободи[32]. Щом като обаче в областта на данъчното право обосновката за накърняване на основните свободи трябва да е в зависимост от разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки[33], това следва да важи на още по-голямо основание за разпределението на правомощията на равнището на Съюза.

41. Тъй като извън ограничаването на разглежданото данъчно освобождаване на лихвите, плащани от местните дъщерни дружества, не може да се намери по-умерено средство за предотвратяване на прехвърлянето на правомощието за данъчно облагане към държавата източник в противоречие с разпределението на данъчните правомощия, установено в Директива 2003/49, тази мярка за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки следователно би била обоснована.

2. Съгласуваност на данъчната система

42. Освен това изключването на възможността за данъчно освобождаване по отношение на чуждестранни дъщерни дружества би могло да се обоснове със съображението за запазване на съгласуваността на данъчната система[34].

28 — Вж. по-специално решения Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, т. 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 45) и Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 41).

29 — Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

30 — Вж. решение Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, т. 30 и 31).

31 — Вж. съображение 4 от Директива 2003/49.

32 — Вж. в този смисъл относно 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 (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) решение Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, т. 39 и цитираната съдебна практика).

33 — Вж. по-подробно заключението ми по дело Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 35—37 и цитираната съдебна практика).

34 — Вж. по-специално решения Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, т. 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 43), SCA Group Holding и др. (C-39/13 до C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 33) и Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 39).

43. В това отношение трябва да се установи пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането му с определено данъчно задължение [35]. При това прекият характер на връзката между предимството и задължението трябва да се преценява с оглед на целта на разглежданата данъчна уредба [36]. Ако тези условия са изпълнени, данъчното предимство може да бъде отказано на данъчнозадълженото лице, ако то не е адресат на задължението, което данъчната система на държавата членка неделимо свързва с исканото данъчно предимство.

44. В настоящия случай може да се установи наличие на такава пряка връзка между датското данъчно освобождаване на доходите от лихви на дружеството майка и датската забрана за приспадане на разходите за лихви, плащани от дъщерното дружество. Така Damixa иска да се ползва от предимството под формата на данъчно освобождаване на неговите доходи от лихви, без неговото дъщерно дружество да е адресат на пряко свързаното с него задължение под формата на датската забрана за приспадане на лихвите.

45. Гореизложените съображения не се разколебават от обстоятелството, че в различни случаи Съдът приема, че липсва пряка връзка по смисъла на съгласуваността на данъчната система и когато са засегнати различни данъчнозадължени лица [37]. Впрочем, както съм изложила по-пространно на друго място [38], в такива случаи все пак по изключение може да съществува такава пряка връзка, когато — както е и в настоящия случай — една и съща икономическа операция води до огледални последици по отношение на две данъчнозадължени лица. По-специално в решение Papillon Съдът имплицитно признава това положение и решението е приложимо към настоящия случай. Всъщност в това решение той установява, че е налице пряка връзка между данъчното предимство под формата на консолидиране на резултатите от дейността на всички дружества в групата, и данъчната тежест под формата на неутрализиране на някои сделки между дружествата от групата [39]. Така в упоменатия случай предимствата и неблагоприятните последици са засягали съответно различни дружества в рамките на една група.

46. Впрочем съгласно по-новата съдебна практика пропорционално се явява и изключването на възможността за данъчно освобождаване по отношение чуждестранни дъщерни дружества, които попадат под чуждестранен режим на забрана за приспадане на лихвите. Всъщност в тази връзка Съдът приема, че отчитането на чуждестранни операции, които не подлежат на данъчно облагане от съответната държава, би противоречало на целта на закона, която, както е и в настоящия случай, е да се избегне двойното данъчно облагане в рамките на данъчната система на дадена държава членка [40].

47. Ето защо съображението за запазване на съгласуваността на данъчната система също обосновава ограничаването на разглежданото в настоящия случай данъчно освобождаване на доходите от лихви на дъщерни дружества, спрямо които съгласно националното законодателство се прилага забрана за приспадане на разходите за лихви.

35 — Вж. само решения Svensson и Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, т. 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, т. 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, т. 58) и Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 39).

36 — Вж. само решения Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 47) и Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, т. 39); вж. в подобен смисъл още решение Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 43).

37 — Вж. само решение F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, т. 83 и цитираната съдебна практика).

38 — Вж. заключението ми по дело Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, т. 50—65).

39 — Вж. решение Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, т. 45—50).

40 — Вж. решение Комисия/Унгария (C-253/09, EU:C:2011:795, т. 81 и 82).

VI – **Заключение**

48. Предвид всичко гореизложено, предлагам на преюдициалния въпрос на Vestre Landsret (Апелативен съд, Западен регион, Дания) да се отговори по следния начин:

„Член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО допуска уредба на държава членка, съгласно която не се освобождават от данък доходите от лихви на местно дружество, когато установено в друга държава членка дружество от същата група няма право да му бъдат приспаднати съответните разходи за лихви съгласно нормите в последната държава членка, ограничаващи правото на приспадане на лихвите при слаба капитализация, докато доходите от лихви на местно дружество се освобождават в случаите, в които местно дружество от същата група няма право да приспада съответните си разходи за лихви съгласно националните норми, ограничаващи правото на приспадане на лихвите при слаба капитализация“.