Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 13 март 2014 година[1]

Дело C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Østre Landsret (Дания)

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване — Национален корпоративен данък — Данъчно облагане на групи дружества — Данъчно облагане на дейността на чуждестранни места на стопанска дейност на местни дружества — Избягване на двойното данъчно облагане чрез приспадане (метод на приспадането) — Възстановяване на приспаднати загуби при прехвърляне на място на стопанска дейност в рамките на група дружества в случай на извеждане от данъчна юрисдикция“

1. В настоящия случай Съдът трябва да разгледа ново дело, отнасящо се до режима на държава членка за трансгранично данъчно облагане на групи дружества и съвместимостта му със свободата на установяване. Съдът също така отново трябва да прецени обосноваващото съображение за „запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“, което за първи път изрично прие в решение Marks & Spencer[2] и чието значение изглежда все още не е достатъчно изяснено.

2. Всъщност случаите, с които е сезиран Съдът, стават все по-сложни. Настоящото датско преюдициално запитване се отнася до данъчното облагане на местно дружество и неговите намиращи се в други държави членки места на стопанска дейност. Действително дейността на тези чуждестранни места на стопанска дейност е била в пълна степен данъчно облагана в Дания. Това обаче е ставало, като по така наречения метод на приспадането платените в чужбина данъци са били приспадани от дължимия в Дания данък. В настоящия случай обаче чуждестранните места на стопанска дейност са реализирали само загуби. Сега обаче тези загуби, които са били признати при определянето на дължимия от местното дружество данък, следва да бъдат възстановени в данъчния финансов резултат по силата на специална разпоредба, тъй като местата на стопанска дейност са прехвърлени в рамките на групата на дружества, които не подлежат на данъчно облагане в Дания.

3. Настоящото производство обаче не е екзотичен специфичен случай без общовалидно значение. То по-скоро дава възможност на Съда да доразвие своята практика в общ план по отношение на трансграничното приспадане на загуби, както и в специален план при прилагане на метода на приспадане.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — C-446/03, EC:C:2005:763.

I – **Правна уредба**

4. В Кралство Дания с данък върху печалбата се облагат дружества, които са установени в страната.

5. В случай че такова дружество поддържа място на стопанска дейност в друга северноевропейска държава (Швеция, Финландия или Норвегия), по силата на член 7 от Спогодбата между скандинавските страни за избягване на двойното данъчно облагане Кралство Дания може да обложи с данък и частта от печалбата на дружеството, реализирана от намиращото се в чужбина място на стопанска дейност. Съгласно член 25 от Спогодбата от датския данък се приспада платеният в чужбина данък върху дейността на мястото на стопанска дейност, но само до размера на начисления върху печалбата на мястото на стопанска дейност данък в Кралство Дания.

6. Съгласно релевантното в главното производство законодателство при определянето на датския данък е следвало да се вземат предвид текущите загуби и печалби на намиращите се в чужбина места на стопанска дейност на местни дружества.

7. В някои случаи обаче приспаднатата загуба е била коригирана. В тази връзка член 33, буква D, параграф 5 от Ligningslov (Закон за определяне на данъчните задължения) предвижда:

„При прехвърляне на намиращо се в друга държава място на стопанска дейност или на част от него […] на свързано дружество […] приспаднатите загуби, които не са прихванати с последващи печалби, се вземат предвид при изчисляването на данъчния финансов резултат независимо от приложения метод в рамките на данъчния облекчителен режим […]“.

8. Според изложението на запитващата юрисдикция това правило важи само ако свързаното дружество приобретател не се облага съвместно с дружеството прехвърлител. Съгласно мотивите на съответния законопроект тази разпоредба цели да предотврати датски дружества първо да могат да приспаднат загубата на свои чуждестранни места на стопанска дейност от печалбата си и по-късно, когато те реализират печалби, да ги прехвърлят на свързано чуждестранно дружество, за да не попаднат под задължението за облагане на тези печалби с данък в Дания.

II – **Главно производство**

9. Жалбоподател в главното производство е дружеството Nordea Bank Danmark A/S. То е правоприемник на банка, която през 2000 г. заедно с шведска, финландска и норвежка банка става част от групата Nordea.

10. В годините 1996 и 1997—2000 праводателят поддържа в Швеция, Финландия и Норвегия места на стопанска дейност под формата на банкови клонове. През всичките тези години клоновете работят на загуба. Поради това от данъчната основа в Дания са приспаднати загуби в общ размер на 204 402 324 DKK, което по настоящия курс съответства на приблизително 27 милиона евро.

11. При създаването на групата дружества Nordea тези банкови клонове са закрити. Около половината от служителите са наети на работа от шведски, финландски и норвежки дружества, които са част от групата Nordea, като към тях преминава и част от клиентелата. Придобиващите дружества не са могли при облагането им да претендират приспадане на натрупаните преди това загуби от места на стопанска дейност.

12. Датската данъчна администрация третира тези действия като частично прехвърляне на места на стопанска дейност на свързани предприятия по член 33, буква D, параграф 5 от Ligningslov. Поради това тя увеличава данъчната основа за 2000 г. със сумата на приспаднатите в предходните години загуби. Според Nordea Bank Danmark тази разпоредба е в разрез както с правото на Съюза, така и със Споразумението за ЕИП.

III – **Производство пред Съда**

13. На основание член 267 ДФЕС сезираният междувременно със спора Østre Landsret (Източен регионален съд) поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

Следва ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС (предишен член 43 от Договора за ЕО във връзка с член 48 от Договора за ЕО) и член 31 от Споразумението за ЕИП във връзка с член 34 да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка — която разрешава намиращо се в тази държава дружество текущо да приспада загубите от място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка — да извършва пълно възстановяване в данъчния финансов резултат на дружеството на загубите, възникнали от мястото на стопанска дейност (доколкото не са прихванати срещу печалби през следващите години) в случай на закриване на мястото на стопанска дейност, във връзка с което част от предприятието на мястото на стопанска дейност се прехвърля на свързано дружество в рамките на групата, което се намира в същата държава като мястото на стопанска дейност, и когато трябва да се приеме, че възможностите за прилагане на въпросните загуби са били изчерпани?

14. В производството пред Съда писмени становища са представили Nordea Bank Danmark, Кралство Дания, Федерална република Германия, Кралство Нидерландия, Република Австрия, Надзорният орган на ЕАСТ, както и Комисията.

IV – **Правен анализ**

15. В настоящото производство следва да се изясни дали описаното възстановяване в данъчния финансов резултат на загубите на чуждестранно място на стопанска дейност в рамките на датското корпоративно подоходно облагане на местни дружества е съвместимо със свободата на установяване, залегнала в приложимите по случая в главното производство Договор за ЕО и Споразумението за ЕИП.

16. На това място не е необходимо да се прави разграничение между проверката за нарушение на свободата на установяване на дружество в държавите членки, по отношение на които то се преценява съобразно член 43 във връзка с член 48 от Договора за ЕО, и съответно в Норвегия, за която пък се прилага член 31 във връзка с член 34 от Споразумението за ЕИП. Това е така, защото двете норми по идентичен начин установяват забрана да бъде ограничавана свободата на установяване [3].

17. Най-напред трябва да се съглася с всички участници в производството, че в настоящия случай е налице ограничение на свободата на установяване.

3 — Вж. решение A (C-48/11, EC:C:2012:485, т. 21) относно член 49 ДФЕС.

18. Свободата на установяване наред с другото дава на дружеството правото да упражнява дейността си в друга държава членка посредством филиали[4]. На държавата членка по произход на дружеството също е принципно забранено да препятства установяването му в друга държава членка[5]. Такова препятстване е налице, когато може да се установи неблагоприятно неравно третиране на филиал в друга държава членка в сравнение с изцяло местен филиал[6].

19. В Кралство Дания дружества с чуждестранни филиали и такива с филиали в страната са били третирани по различен начин на основание на нормата на член 33, буква D, параграф 5 от Ligningslov. Когато датско дружество е имало филиал в страната и го е прехвърлило на свързано дружество, което не е било облагано с данък в Дания, приспаднатите загуби на филиала в страната — за разлика от тези на чуждестранен филиал — не са били коригирани. По този начин поддържането на филиали в друга държава членка е било подложено на по-неблагоприятен данъчен режим.

20. Според съдебната практика такова неблагоприятно неравно третиране обаче е съвместимо със свободата на установяване, когато или се отнася до хипотези, които не са обективно сходни (по тази хипотеза в точка А), или ако е обосновано с императивно съображение от общ интерес (по тази хипотеза в точка Б)[7].

А – *За необходимостта от проверка на обективното сходство на хипотезите*

21. Традиционният подход би бил да се провери дали дружества с филиал в страната и такива с филиал в друга държава членка се намират в обективно сходно положение, като се вземе предвид и преследваната с разглежданата национална норма цел[8].

22. Макар че в миналото аз също съм правила подобни проверки[9], смятам, че е време да изоставим този подход[10]. Причината за това е, от една страна, че нито е възможно да се разграничи тази проверка от проверката за наличие на обосноваващо съображение, нито могат да бъдат откроени критерии за това в кои случаи следва изобщо да се отрече обективно сходство на хипотезите. От друга страна, такава констатация възпрепятстваше адекватното балансиране между основната свобода и съответната причина за неравно третиране.

23. Изискването за обективно сходство може да се разглежда като догматичен атавизъм от времето, когато в областта на свободата на установяване Съдът признаваше само изрично предвидени в Договора обосноваващи съображения[11]. Затова много причини, които от гледна точка на дадена държава членка обосновават различно третиране на национални и трансгранични фактически състави, можеха да бъдат разглеждани само в рамката на обективното сходство на хипотезите.

4 — Вж. например решение Impacto Azul (C-186/12, EC:C:2013:412, т. 32 и цитираната съдебна практика).

5 — Вж. например решения Daily Mail and General Trust (81/87, EC:C:1988:456, т. 16), AMID (C-141/99, EC:C:2000:696, т. 21) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 20).

6 — Вж. например решения AMID (C-141/99, EC:C:2000:696, т. 27), Papillon (C-418/07, EC:C:2008:659, т. 16—23) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 20—34).

7 — Решение X Holding (C-337/08, EC:C:2010:89, т. 20), Комисия/Белгия (C-250/08, EC:C:2011:793, т. 51), Philips Electronics (C-18/11, EC:C:2012:532, т. 17) и A (C-123/11, EC:C:2013:84, т. 33); относно свободното движение на капитали вж. решение K (C-322/11, EC:C:2013:716, т. 36 и цитираната съдебна практика).

8 — Решения X Holding (C-337/08, EC:C:2010:89, т. 22), Philips Electronics (C-18/11, EC:C:2012:532, т. 17) и A (C-123/11, EC:C:2013:84, т. 33).

9 — Вж. последно моите заключения по дела Philips Electronics (C-18/11, EC:C:2012:222, т. 31 и сл.) и Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EC:C:2013:531, т. 56 и сл.).

10 — Вж. още моите заключения по дело A (C-123/11, EC:C:2012:488, т. 40 и 41) и SCA Group Holding и др. (C-39/13—C-41/13, EC:C:2014:104, т. 32).

11 — Вж. например решение Royal Bank of Scotland (C-311/97, EC:C:1999:216, т. 32).

24. След като Съдът обаче вече признава и непосочени нормативно основания, възникна ново положение. Причините за неравното третиране вече се претеглят винаги при проверката за наличие на различните признати във връзка с обосноваването съображения, както и на такива, които евентуално ще бъдат признати в бъдеще. Ето защо не е изненада, че когато Съдът проверява за обективно сходство на хипотезите, той по същество изследва същия въпрос, който по-късно проверява още веднъж в аспекта на обосноваването [12].

25. В този контекст по-специално при решения в областта на данъчното право в последно време проверката на сходството на хипотезите е с много различна интензивност. Така например, за да потвърди обективно сходство, Съдът отчасти приема за достатъчно дори само това, че и в двата случая целта е да се ползва данъчно предимство [13]; от друга страна, са правени и подробни проверки, при които задълбочено се изследва правната уредба на съответната държава членка [14]. Понякога обаче Съдът изцяло се отказва от проверка за обективно сходство на хипотезите [15] или само установява сходството, без да излага мотиви [16].

26. Като цяло от практиката на Съда не проличава при какви обстоятелства дадена разлика в съпоставяните хипотези изключва тяхното обективно сходство. В настоящия случай например трябва да се констатира, че положението на чуждестранен и на местен филиал обективно се различават, тъй като само при данъчното облагане на чуждестранния филиал чуждестранният данък се приспада от данъка в Дания. По какъв критерий обаче се решава дали корекцията на приспаднатите загуби е релевантна разлика?

27. Ако сега обаче се стигне до извода, че липсва обективно сходство на хипотезите, то — за разлика от изследването на дадено обосноваващо съображение — се отнема възможността за проверка на пропорционалността на неравното третиране на национални и трансгранични фактически състави. По този начин става невъзможно да се достигне адекватен баланс между свързаните с основната свобода цели и онези, към които е насочено различното третиране на национални и на транснационални фактически състави. Затова балансираното решение е гарантирано само ако основанието за неравно третиране се разглежда в рамките на проверката на дадено обосноваващо съображение.

28. Ето защо, след като нито има необходимост от проверката на обективното сходство на хипотезите, нито такава проверка води до подходящи изводи, Съдът би трябвало в бъдеще да се откаже от нея. Дали дадено неравно третиране е обосновано е въпрос, който би следвало да се преценява само въз основа на това дали има причина, която може да обоснове неравното третиране по пропорционален начин.

Б – *Обосноваване*

29. Така неблагоприятното неравно третиране на чуждестранни филиали в настоящия случай не нарушава свободата на установяване, залегнала в Договора за ЕО и Споразумението за ЕИП, само ако е обосновано с императивно съображение от общ интерес.

12 — Вж. решение K (C-322/11, EC:C:2013:716, т. 37 и сл. и т. 49 и сл.).

13 — Решение X Holding (C-337/08, EC:C:2010:89, т. 24).

14 — Решение K (C-322/11, EC:C:2013:716, т. 37 и сл.).

15 — Вж. решения Lidl Belgium (C-414/06, EC:C:2008:278, т. 18—26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EC:C:2008:588, т. 27—39) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 18—34).

16 — Решение National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 38).

30. Участващите в производството държави членки считат, че е налице такава обосновка. Те се позовават на признатите от Съда съображения, които обосновават запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки (по този въпрос в точка 1), запазването на съгласуваността на данъчната система (по този въпрос в точка 2) и възпрепятстването на избягване на данъци (по този въпрос в точка 3).

1. Разпределение на правомощията за данъчно облагане

31. Запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки е обосноваващо съображение, признато в постоянната практика на Съда [17].

32. Кралство Дания поддържа, че възстановяването на загубите в данъчния финансов резултат е обосновано с оглед на целта да се възпрепятства заобикалянето на данъчно облагане. По този начин именно се цели да се предотврати дадена група дружества първо да отчете в Дания загубите на свое място на стопанска дейност в чужбина, а след това посредством прехвърляне на мястото на стопанска дейност в рамките на групата да плати данък върху печалбата в друга държава членка с по-благоприятен данъчен режим.

33. Другите участващи в производството държави членки считат, че съображението за запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е решаващо преди всичко от гледна точка на симетрията на данъчното отчитане на печалбите и загубите в една и съща държава членка. Според тях посредством прехвърлянето чуждестранното място на стопанска дейност излиза от обхвата на правомощията на Дания за данъчно облагане и по този начин тази симетрия се нарушава, тъй като бъдещите печалби на мястото на стопанска дейност вече не се облагат в Дания.

34. В контекста на това различно акцентиране най-напред трябва да бъде изяснено какво всъщност е съдържанието на съображението, което обосновава запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.

35. За тази цел първо е необходимо да се направи разлика между самото разпределение на правомощията за данъчно облагане и запазването на това разпределение. Всъщност в постоянната си практика Съдът дава израз на разбирането, че въпросът за това *как* правомощията за данъчно облагане ще бъдат разпределени между държавите членки е от компетентността на самите държави членки. Това е така, защото при липсата на мерки за хармонизиране в рамките на Съюза държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби, но също и едностранно критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци [18].

36. Вярно е, че когато в решение Marks & Spencer Съдът за първи път признава това основание, той подчертава, че трябва да се запази *балансирано* разпределение на правомощията за данъчно облагане [19], и повтаря това си виждане и в някои по-късни решения [20].

17 — Вж. например решения National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 45), Комисия/Испания (C-269/09, EC:C:2012:439, т. 76), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EC:C:2012:552, т. 43), Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 50), Imfeld и Garcet (C-303/12, EC:C:2013:822, т. 68) и DMC (C-164/12, EC:C:2014:20, т. 46).

18 — Вж. например решения Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EC:C:2009:377, т. 25), National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 45), Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 50) и DMC (C-164/12, EC:C:2014:20, т. 47).

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

20 — Вж. по-специално решения Amurta (C-379/05, EC:C:2007:655, т. 58) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 53).

37. Принципно обаче може да се приеме, че начинът, по който държавите членки в конкретен случай са разпределили помежду си правомощията за данъчно облагане, не се поставя под въпрос от Съда и следователно се предполага *„запазването* на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“ [21]. Това може да се приеме и в настоящия случай, в който чуждестранните места на стопанска дейност се облагат с данък както в държавата източник, в която се намира мястото на стопанска дейност, така и в Дания като държава по установяване на дружеството, като в последната облагането се извършва, като се приспада вече платеният в държавата източник данък.

38. Следователно съображението за „запазване“ на разпределението на правомощията за данъчно облагане дава на държавите членки правото да упражнят това установено от самите тях правомощие за данъчно облагане и да го защитят. В този смисъл следва да се разбира и постоянната практика на Съда, според която това съображение „по-специално“ дава правото да се предотвратяват определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности [22]. Позоваването на това съображение не може да бъде изключено и когато държава членка облага с данък дейности, които не се извършват на нейна територия, като например в настоящия случай дейността на чуждестранни места на стопанска дейност. В противен случай Съдът би трябвало да отрече на държавите членки правомощията за данъчно облагане на дейности, които се извършват извън територията им.

39. По отношение на въпроса как държавите членки помежду си могат да упражнят и защитят правомощията си за данъчно облагане в досегашната практика на Съда относно това обосноваващо съображение могат да се обособят две групи от хипотези.

40. Първо, държавите членки могат да предотвратят да им бъде отнето правомощието за данъчно облагане на доходи, което става чрез преместването им в друга държава членка [23]. Това включва също възможността за борба срещу фиктивни или измамни структури за прехвърляне на облагаеми печалби в друга държава членка [24].

41. Второ, държавите членки — симетрично — не са длъжни да признават загуби от дейност, която се облага не от тях, а от друга държава членка. Това е така, защото обосноваващото съображение съдържа съхраняването на симетрията между правото да се облагат с данък печалбите и възможността да се приспадат загуби [25]. Ето защо вътрешният пазар не предоставя на данъчнозадължените лица избор в коя държава членка да бъдат отчетени загубите им [26].

42. Въз основа на тези досега признати хипотези става ясно, че така нареченото обосноваващо съображение за „запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“ е само израз на други признати такива съображения, засягащи по-специално разграничаването на данъчния суверенитет на държавите членки.

21 — Вж. също решение Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EC:C:2011:813, т. 38 и цитираната съдебна практика), според което „неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, […], не представляват забранени ограничения на свободите на движение“.

22 — Решения Комисия/Германия (C-284/09, EC:C:2011:670, т. 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11—C-347/11, EC:C:2012:286, т. 47), SIAT (C-318/10, EC:C:2012:415, т. 45), Beker и Beker (C-168/11, EC:C:2013:117, т. 57), Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 53) и Imfeld и Garcet (C-303/12, EC:C:2013:822, т. 75).

23 — Вж. решения Oy AA (C-231/05, EC:C:2007:439, т. 56), Glaxo Wellcome (C-182/08, EC:C:2009:559, т. 87) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 55).

24 — Вж. решения SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 60—63) и SIAT (C-318/10, EC:C:2012:415, т. 45—47).

25 — Решение Philips Electronics (C-18/11, EC:C:2012:532, т. 24).

26 — Решения Oy AA (C-231/05, EC:C:2007:439, т. 55), X Holding (C-337/08, EC:C:2010:89, т. 29) и A (C-123/11, EC:C:2013:84, т. 43).

43. Това е така, защото, от една страна, съображението, че отчитането на печалбите и на загубите от дейността не бива да се разделя, е само израз на обосноваващото съображение за запазване на съгласуваност на данъчната система. Това означава, че ограничението на основна свобода може да е обосновано, ако е налице пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение [27]. В рамките на проверката на това обосноваващо съображение Съдът вече е установил, че в този смисъл има пряка връзка между данъчното отчитане на печалбите и на загубите от дадена дейност в дадена държава членка [28]. В този смисъл Съдът основателно отбелязва, че изискванията за данъчната съгласуваност и балансираното разпределяне на правомощията за данъчно облагане между държавите членки съвпадат [29].

44. От друга страна, предотвратяването на изместването на доходи от една в друга държава членка посредством фиктивни или измамни структури е само специфичен случай на признатото обосноваващо съображение с цел възпрепятстване на заобикалянето на данъчно облагане. Съгласно постоянната съдебна практика национална правна уредба, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато се отнася конкретно до напълно изкуствени структури, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка [30]. В рамката на „запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“ всъщност не става въпрос да се предотврати данъчнозадължено лице изцяло да избегне облагането с данъци, а чрез изкуствени структури да прехвърли облагаемите приходи в друга държава членка. Съдът също вижда тази връзка, когато по различни поводи е разглеждал двете основания „взети заедно“ [31].

45. Ако приемем, че така нареченото обосноваващо съображение за „запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“ е само специфичен израз на други признати такива съображения, става също така ясно защо Съдът понякога признава запазването на това разпределение като самостоятелно обосноваващо съображение [32], а понякога само във връзка с други такива съображения [33].

46. В интерес на яснотата на съдебната практика обаче е, когато при проверката на обосноваността на ограничение на основните свободи същинската причина не е прикрита зад етикета за „разпределение на правомощията за данъчно облагане“, а е изведена на преден план. Затова по-нататък ще проверя само онези съображения, чийто специален израз досега беше обобщен в понятието за „запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки“, а именно в настоящия случай запазването на съгласуваността на дадена данъчна система (по този въпрос в точка 2) и възпрепятстването на заобикалянето на данъчно облагане (по този въпрос в точка 3).

27 — Вж. например решения Papillon (C-418/07, EC:C:2008:659, т. 44), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EC:C:2012:552, т. 46) и Welte (C-181/12, EC:C:2013:662, т. 59).

28 — Решение K (C-322/11, EC:C:2013:716, т. 69).

29 — Решение National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 80).

30 — Вж. например решения Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EC:C:2009:377, т. 63) и SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 65).

31 — Решение SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 66 и 69).

32 — Вж. решение National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 48).

33 — Вж. решения Marks & Spencer (C-446/03, EC:C:2005:763, т. 51), Lidl Belgium (C-356/04, EC:C:2006:585, т. 38 и сл.) и A (C-123/11, EC:C:2013:84, т. 46).

2. Съгласуваност на данъчната система

47. Според постоянната съдебна практика необходимостта да се запази съгласуваността на дадена данъчна система може да обоснове ограничение на основна свобода. Затова е необходимо да се установи пряка връзка между предоставянето на данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение [34]. При такава хипотеза на носителя на основна свобода може да бъде отказано предоставянето на данъчно предимство, ако той не подлежи и на свързаното с него данъчно задължение. Прекият характер на връзката трябва да се преценява с оглед на целта, преследвана от данъчната норма [35].

48. Съдът вече е установявал, че в този смисъл е налице пряка връзка между данъчното отчитане на печалбите и загубите от дейност в дадена държава членка [36].

49. Както основателно посочва Комисията, в настоящия случай обаче симетрията на данъчното третиране на печалбите и загубите от данъчно облагаема дейност е спазена, без да е необходимо възстановяване на загубите в данъчния финансов резултат. Това е така, защото в релевантния по главното производство период Кралство Дания е избрало да облага данъчно чуждестранните места на стопанска дейност и поради това е трябвало да отчита както печалбите, така и загубите от съответната дейност.

50. Както Nordea Bank Danmark правилно изтъква, част от тази симетрия е също обстоятелството, че при прехвърлянето на чуждестранно място на стопанска дейност евентуалната печалба, реализирана при прехвърлянето, се облага с данък в Дания. При сделка за прехвърляне между свързани дружества — какъвто е настоящият случай — които понякога не договарят продажна цена или договарят нереална такава, тази печалба от прехвърлянето — както предвижда и датското данъчно законодателство — може да се изчисли по така наречения принцип на сделката между несвързани лица, по който се определя реалната пазарна стойност. В този смисъл данъчното облагане съответства точно на правомощието на определена държава членка да обложи с данък възникналите на нейна територия увеличения на стойността на активите на дружеството [37].

51. При това няма значение, че — както например отбелязва Кралство Нидерландия — без датското законодателство за възстановяване на данъчното облекчение на данъчнозадълженото лице би се дала възможност за приспадане на загубите, без да е възможно да се обложат с данък съответните по-късни печалби. В рамките на облагането с данък на дадена дейност е нормална възможността евентуални бъдещи печалби да не могат да бъдат обложени с данък, например когато дейността е икономически неуспешна или когато поради преместване на седалището отпадне правомощието на определена държава членка за данъчно облагане.

52. Срещу симетрията по-специално Република Австрия обаче е привела довода, че в настоящия случай облагането с данък на печалбите имало по-скоро формален характер. Тъй като Кралство Дания прилагало метода на приспадането при облагането с данък на чуждестранните места на стопанска дейност, вече платеният в държавата източник данък трябвало да бъде приспаднат. Ако данъчната ставка в Дания е равна или по-ниска от тази в държавата източник, печалбите от чуждестранното място на стопанска дейност изобщо не се облагали в Дания. Но дори данъчната ставка в държавата източник да е по-ниска, Дания във всички случаи нямала пълното правомощие за данъчно облагане.

34 — Вж. например решения Manninen (C-319/02, EC:C:2004:484, т. 42), Papillon (C-418/07, EC:C:2008:659, т. 43 и сл.), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EC:C:2012:552, т. 46) и Welte (C-181/12, EC:C:2013:662, т. 59).

35 — Вж. например решения Papillon (C-418/07, EC:C:2008:659, т. 44) и Argenta Spaarbank (C-350/11, EC:C:2013:447, т. 42).

36 — Решение K (C-322/11, EC:C:2013:716, т. 69).

37 — Вж. решения National Grid Indus (C-371/10, EC:C:2011:785, т. 46) и DMC (C-164/12, EC:C:2014:20, т. 48 и сл.).

53. Това възражение е основателно дотолкова, доколкото облагането с данък на чуждестранно място на стопанска дейност в рамките на метода на приспадането води до данъчни резултати, които са различни от тези при нормалното облагане на дейност в страната. Данъчният приход, който Дания получава от облагането с данък на чуждестранното място на стопанска дейност, ако се прави сравнение по принцип, ще е по-малък. Също така е налице известно неравновесие между пълното приспадане на възникнали загуби и в крайна сметка най-много частичното облагане с данък на техните печалби.

54. Все пак облагането с данък на чуждестранно място на стопанска дейност по метода на приспадането не може да се приравни на необлагането му с данък по метода на освобождаването. Съдът е разгледал последната хипотеза в решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, като в заключение е позволил на държавата членка да коригира с по-късна дата приспадането на загуби, което е допуснала, въпреки че не е имала правомощие за облагане с данъци, тъй като е освобождавала приходите на чуждестранното място на стопанска дейност [38]. Противно на разбирането на Федерална република Германия обаче, това решение не може да се приложи в настоящия случай, тъй като Кралство Дания е искало именно да упражни правомощията си за данъчно облагане по отношение на чуждестранните места на стопанска дейност, и най-малко също така е съществувала възможност техните печалби да бъдат отчасти обложени с данък.

55. В настоящия случай не е необходимо да се преценява дали когато правомощието на държава членка за облагане с данък е ограничено от метода на приспадането, тя може в рамките на съгласуваността на данъчната система също така само частично да признава възникналите загуби. Това е така, защото формулираната и видима цел на разпоредбата от датското законодателство за възстановяване не е да установи подходящо съотношение между облагането на печалбата и приспадането на загубата от дейности, които се облагат с данък по метода на приспадането. Както самото Кралство Дания изтъква, разпоредбата има за цел само да предотврати в един специфичен случай злоупотреба с пълното приспадане на загуби в рамките на метода на приспадането. Датското данъчно законодателство предвижда обаче в общия случай данъчнозадължените лица да ползват именно това предимство на пълното приспадане на загубата, дори когато поради липса на печалби в бъдещ период приспаднатите загуби не се компенсират.

56. Предвид съдържанието на датската разпоредба не е възможно позоваване на запазването на съгласуваността на данъчната система като обосноваващо съображение, също и с оглед на постоянната съдебна практика, според която национално законодателство е в състояние да гарантира осъществяването на поставената цел единствено ако действително отговаря на грижата за съгласуваното и систематичното ѝ, тоест последователно, постигане [39].

57. Ето защо настоящото ограничение на свободата на установяване не може да бъде обосновано с необходимостта от съгласуваност на данъчната система.

3. Възпрепятстване на заобикалянето на данъчно облагане

58. Според постоянната съдебна практика обаче, за да се възпрепятства заобикалянето на данъчно облагане, е възможно национална разпоредба, която ограничава свободата на установяване, да е обоснована, когато се отнася конкретно до напълно изкуствени структури, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка [40]. Ако конкретно целта е да се предотврати прехвърлянето на печалби в друга държава членка,

38 — Решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EC:C:2008:588).

39 — Вж. например решение Sokoll-Seebacher (C-367/12, EC:C:2014:68, т. 39 и цитираната съдебна практика).

40 — Вж. например решения Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EC:C:2009:377, т. 63) и SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 65).

Съдът изглежда поставя дори по-занижени изисквания. Това е така, защото за запазване на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да е обоснована и разпоредба, която не е изрично насочена към възпрепятстването на напълно изкуствени структури [41].

59. Съгласно мотивите към законопроекта разглежданата разпоредба цели да предотврати практиката дадена група дружества първо да приспадне загубите на чуждестранно място на стопанска дейност в Дания, а бъдещите печалби да бъдат обложени с данък само в друга държава. Логично е, че може да съществува възможност за избягване на данъци, доколкото по-специално при нормалното развитие на дадена инвестиция поради първоначалното вложение първо има фаза на загуба, последвана по-късно от фаза на печалба. Ето защо, в случай че чуждестранната данъчна ставка е по-ниска от датската, прехвърлянето на дейността на чуждестранно място на стопанска дейност в рамките на групата може да бъде изгодно, дори когато придобиващото дружество вече не може да иска признаване на загубите му.

60. При все това обаче национална разпоредба, чиято цел е да възпрепятства заобикалянето на данъчно облагане, не бива да надхвърля необходимото за постигането на тази цел. Затова, от една страна, на данъчнозадълженото лице трябва да се предостави възможност да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения [42]. От друга страна, данъчната корекция трябва да се ограничи до частта, която надхвърля онова, което би се явило като резултат при липсата на взаимна обвързаност на дружествата [43].

61. Вярно е, че в рутинна процедура като облагането с данък не може да се изисква всеки отделен случай задължително да бъде проверяван поотделно, а напротив, трябва да има общи правила за всички хипотези, при които са характерни определени последици или които произтичат от определена мотивация.

62. В настоящия случай обаче границите на все още допустимото типизиране на хипотезите на заобикаляне на данъчно облагане със сигурност са надхвърлени. Първо, данъчнозадълженото лице няма никаква възможност да приведе доказателства, оборващи заобикалянето на данъчното облагане, макар да е очевидно, че при прехвърлянето на място на стопанска дейност в рамките на група — особено с цел намаляване на дублиращи се капацитети — може да има разумни икономически причини за прехвърляне, както показва и настоящият случай. Както, второ, също показва настоящият случай, по мнение на Надзорния съвет на ЕАСТ не е пропорционално при всяко, дори само частично прехвърляне на място на стопанска дейност, да се изисква цялостно възстановяване на приспаднати преди това загуби. Това би означавало да бъдат засегнати и случаи, в които мястото на стопанска дейност по същество се закрива.

63. Накрая, трето, възстановяването на всички приспаднати загуби не е пропорционално на пропуснатите данъци от облагането на бъдещи печалби, които датското правило цели да компенсира. Правомерно е Кралство Дания да може да има претенции само към печалби, чието възникване вече е заложено към момента на прехвърлянето. Това е така, защото увеличилите се по-късно възможности за печалба попадат в правомощията за данъчно облагане на вече компетентната държава членка. Вече заложените към момента на прехвърлянето печалби намират израз — както правилно е посочила Комисията — в продажната цена, определена по принципа на сделката между несвързани лица [44].

41 — Решение SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 66).

42 — Вж. решение SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 71).

43 — Вж. решение SGI (C-311/08, EC:C:2010:26, т. 72).

44 — Вж. по-горе точка 50.

64. Ако Кралство Дания обаче смята, че тази стойност не е адекватна, защото според него прехвърлянето в рамките на групата може да донесе по-голяма полза отколкото прехвърлянето на трето лице, трябва да посочим, че евентуалната по-голяма полза не би възникнала, ако мястото на стопанска дейност бе продължило дейността си под данъчната юрисдикция на Дания. Всъщност обаче именно оставането на мястото на стопанска дейност под данъчната юрисдикция на Дания е целта, която се преследва с разглежданата разпоредба.

65. Ето защо целта да се възпрепятства заобикалянето на данъчно облагане също не може да обоснове настоящото ограничение на свободата на установяване, тъй като датската разпоредба надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

4. Резултат от обосноваването

66. Следователно в настоящия случай ограничението на свободата на установяване не е обосновано от императивни съображения от обществен интерес. Ето защо не е необходимо да се обсъжда доводът на Nordea Bank Danmark, че е невъзможно обосноваване съгласно решение Marks & Spencer, поради това че на данъчнозадълженото лице не може да се откаже приспадане на загубите, когато — както в настоящия случай поради закриването на банковите филиали — всички възможности за отчитане на загубите в държавата източник са били изчерпани.

V – **Заключение**

67. Поради това на преюдициалния въпрос следва да се отговори по следния начин:

„Член 43 във връзка с член 48 ЕО и член 31 във връзка с член 34 от Споразумението за ЕИП не допускат държава членка — която разрешава намиращо се в тази държава членка дружество в рамките на метода за приспадане текущо да приспада загубите от място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка — да извършва пълно възстановяване в данъчния финансов резултат на дружеството на загубите, възникнали от мястото на стопанска дейност (доколкото не са прихванати срещу печалби през следващите години), ако възстановяването се предвижда за всеки случай, в който част от предприятието на мястото на стопанска дейност се прехвърля на свързано дружество, което се намира в същата държава като мястото на стопанска дейност“.