Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
представено на 21 февруари 2018 година[1]

Дело C-28/17

NN A/S
срещу
Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Østre Landsret (Източен областен съд, Дания)

„Преюдициално запитване — Корпоративен данък — Свобода на установяване — Национална правна уредба, съгласно която правото на дружество от една данъчна група да приспада загубите на постоянен обект на чуждестранно дружество от същата група, е подчинено на условието чуждестранното дружество да не може да приспада тези загуби от данъчната основа на корпоративния данък в държавата по установяването си — Предотвратяване на двойното приспадане“

1. Решенията на Съда по преюдициални запитвания относно отражението на свободата на установяване върху националните разпоредби, уреждащи прякото корпоративно данъчно облагане, имат за цел да се отговори на отправените от запитващите юрисдикции въпроси, но понякога пораждат нови съмнения.

2. Това е видно от увеличаването на преюдициалните запитвания, с които от Съда се иска да се произнесе изрично по тълкуването (или по обхвата и прилагането) на предходно съдебно решение в областта на данъчното облагане на дружествата. Ето само два скорошни примера:

– по дело Bevola и Jens W. Trock[2] същата юрисдикция, която отправя настоящото преюдициално запитване, иска от Съда да се произнесе относно приспадането на загубите на постоянен обект[3] „при обстоятелства, аналогични с разгледаните от Съда в решение […] Marks & Spencer“[4],

– по съединени дела X[5] Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) иска пояснение на предходни решения, и по-специално на решение X Holding[6], във връзка с нидерландските данъчни разпоредби относно консолидираните групи от дружества.

1 Език на оригиналния текст: испански.

2 Дело C-650/16, висящо пред Съда, по което представих заключението си на 17 януари 2018 г. (EU:C:2018:15)

3 Използвам съкращението „ПО“ за обозначаване на постоянни обекти или клонове.

4 Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

5 Съединени дела C-398/16 и C-399/16, висящи пред Съда, по които представих заключението си на 25 октомври 2017 г. (EU:C:2017:807).

6 Решение от 25 февруари 2010 г. (C-337/08, EU:C:2010:89).

3. В конкретния случай предметът на преюдициалното запитване отново е противоречието между датското данъчно законодателство и свободата на установяване. Съмненията на Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) произтичат от тълкуването на решение Philips Electronics[7], чиято фактическа обстановка е толкова близо до разглежданата в главното производство, че на пръв поглед в настоящия случай би могло просто да се приложат същите разрешения като възприетите в решение Philips Electronics.

4. Спорът в главното производство се отнася до приспадането на загубите на намиращ се в Дания ПО на установено в Швеция дружество, което е част от датска група от дружества. Датската администрация не допуска приспадането на тези загуби на ПО за целите на дължимия от групата корпоративен данък в Дания и именно този отказ поражда съмненията на запитващата юрисдикция.

I. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Член 49 ДФЕС предвижда:

„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 54, втора алинея при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването за нейните собствени граждани, при спазването на разпоредбите на главата относно капиталите“.

6. Съгласно член 54 ДФЕС:

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

„Дружества“ означава дружества, създадени в съответствие с гражданското или търговското право, включително кооперации и други юридически лица, които се регулират от публичното или частното право, с изключение на тези с нестопанска цел“.

7 Решение от 6 септември 2012 г. (C-18/11, EU:C:2012:532, наричано по-нататък „решение Philips Electronics“).

Б. Датското право

1. Selskabsskatteloven (Консолидиран закон № 1164 от 6 февруари 2016 г. за корпоративния данък, наричан по-нататък „ЗКД“)

7. Член 31, параграф 1, точка 1 от ЗКД предвижда:

„Участващите в група или обединение и т.н. дружества, които попадат в обхвата на член 1, параграф 1, точки 1—2b, 2d—2j, 3a—5 и 5b или член 2, параграф 1, букви a) и b) или член 21, параграф 4 от Kulbrinteskatteloven (Закон за данъка върху въглеводородите), се облагат като група (национално групово данъчно облагане)“.

Разпоредбата предвижда и възможност едно дружество от групата да приспадне загубите на друго дружество от същата група. При все това учредената по датското право група от дружества не може да се ползва от същото приспадане повече от веднъж.

8. В съответствие с член 31, параграф 2, точка 1:

„За дружествата, които подлежат на групово данъчно облагане, се определя облагаемият доход на групата, който представлява сбор от облагаемите доходи на всяко отделно дружество, подлежащо на групово данъчно облагане, и се изчислява в съответствие с общите разпоредби на данъчното законодателство и предвид изключенията, приложими за облаганите като група дружества“.

Датските разпоредби за задължителното групово данъчно облагане се прилагат и по отношение на ПО в Дания, които принадлежат на чуждестранни дружества.

9. Съгласно член 31, параграф 2, точка 2:

„Загуби, понесени от постоянен обект, могат да се приспадат от доходите на други дружества само ако съгласно разпоредбите в другата държава […], на която дружеството е местно лице, загубите не могат да бъдат приспаднати при изчисляване на доходите на дружеството в тази държава […], на която дружеството е местно лице, или ако е избрано международно групово данъчно облагане […]“.

2. Закон за определяне на данъчните задължения (Закон № 1162 (консолидирана редакция) от 1 септември 2016 г., наричан по-нататък „ЗОДЗ“)

10. Съгласно член 5G, точка 1:

„Данъчнозадължените лица […] не могат да искат приспадане на разходи, които съгласно правилата на друга държава могат да бъдат приспаднати от доходите, които не са взети предвид при изчисляване на данъка в Дания. Това правило се прилага и когато съгласно правилата на друга държава разходите могат да се прехвърлят за приспадане от дохода на дружества и т.н. в групата, ако доходът не е взет предвид при изчисляване на данъка в Дания“.

Член 5G от ЗОДЗ не се прилага за установени в Дания ПО на чуждестранни дружества.

II. Фактите в главното производство и преюдициалните въпроси

11. NN е дружеството майка на датска група от дружества, в която участват и две установени в Швеция дъщерни дружества, наречени „Sverige 1“ и „Sverige 2“. Тези две дъщерни дружества от своя страна са собственици на установени в Дания ПО, които за целите на настоящото дело са обозначени като „B“ (собственост на Sverige 2) и „C“ (собственост на Sverige 1).

12. Съгласно акта за преюдициално запитване „[п]рез 2006 г. двата постоянни обекта […] се сливат, като [Sverige 1] придобива контрол върху […] B в замяна на акции. Така образуваният [обект] е наречен „[обект] A“.

13. По искане на групата сливането се третира в Швеция като освободено от данъци преобразуване на предприятие, тъй като се приравнява на правоприемство. В Дания обаче същото сливане се счита за подлежащо на данъчно облагане прехвърляне на активи по пазарна стойност.

14. В резултат от сливането предприятието на обект B се включва в облагаемия му доход в Дания. Това предприятие не подлежи на амортизация в Швеция.

15. NN подава молба за приспадане на загубите на обект A от резултата на групата за финансовата 2008 година, което датската данъчна администрация отказва на основание на член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД.

16. Молбата е отхвърлена с довода, че съгласно тази разпоредба приспадането на загубите от общия данъчен резултат на групата е възможно само ако съгласно правилата на държавата, за която дружеството собственик на ПО е местно лице (в случая Швеция), тези загуби не могат да бъдат приспаднати от печалбите на същото дружество в тази държава.

17. Според датската администрация шведските данъчни разпоредби допускат приспадането на загубите, понесени от ПО, който принадлежи на местно дъщерно дружество в Швеция (т.е. според тази администрация става въпрос за подлежащи на приспадане загуби в последната посочена държава членка).

18. Това решение е обжалвано пред Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане, Дания), която го потвърждава. Срещу решението на тази комисия е подадена жалба пред Østre Landsret (Източен областен съд, Дания), който отправя до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Кои фактори трябва да се вземат предвид при преценката дали по отношение на приспадането на загуби за местните дружества в положение като разглежданото в случая се прилага условие, което е „еквивалентно“ — по смисъла на точка 20 от решение Philips [Electronics] — на условието, приложимо за клоновете на чуждестранни дружества?

2) Ако се приеме, че датските данъчни правила не предвиждат различно третиране като разгледаното в решение Philips [Electronics], представлява ли забрана за приспадане като описаната — в случаите, в които и приемащата държава има данъчни правомощия по отношение на загубите на ПО на чуждестранно дружество — сама по себе си ограничение на правото на свободно установяване по смисъла на член 49 ДФЕС, което трябва да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес?

3) При утвърдителен отговор на втория въпрос, може ли това ограничение да се обоснове с необходимостта от предотвратяване на двойното приспадане на загуби, с целта да се гарантира балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки или с комбинация от двете?

4) При утвърдителен отговор на третия въпрос, пропорционално ли е това ограничение?“.

III. Обобщение на становищата на страните

19. Според NN първите преюдициални въпроси имат за цел да се установи дали разпоредба като член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД представлява ограничение на свободата на установяване.

20. NN счита, че положението на дъщерно дружество и на ПО, притежавани от чуждестранно дружество, се урежда от различни правни разпоредби. Член 5G, точка 1 от ЗОДЗ следвало да се прилага по отношение на установените в Дания дъщерни дружества на чуждестранни дружества, но не и по отношение на ПО. В разглеждания случай трябвало да се прецени дали при изчисляването на консолидирания резултат на датската група от дружества шведското дружество, което извършва дейността си в Дания чрез ПО, се третира по-неблагоприятно в сравнение с местно дружество, намиращо се в сходно положение, при което не е налице международен елемент.

21. Според NN Съдът вече е отговорил на този въпрос в решение Philips Electronics, в което са установени критерии, приложими и спрямо разглеждания случай, тъй като съгласно датското законодателство при чисто вътрешните положения не би имало пречки загубата да бъде приспадната от консолидирания данъчен резултат на групата.

22. NN твърди, че в разглеждания случай запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки не представлява достатъчна обосновка, тъй като не са налице други фактори[8]. В основата на спора било запазването на симетрията между правото на данъчно облагане на печалбата и правото на приспадане на загубите[9].

23. NN също така не счита, че тази правна уредба е обоснована от волята да не се допуска двойно приспадане на загубите. Дори тези загуби да е можело да бъдат приспаднати в Швеция, а в случая не е така, правомощията за данъчно облагане на Дания не биха били засегнати. Според NN от точки 22—33 от решение Philips Electronics следва, че установеното ограничение не може да се обоснове и с двояката цел да се гарантира балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки и да се предотврати двойното приспадане на една и съща загуба.

24. Накрая, според NN, дори да се приеме, че предвиденото в датското право ограничение е обосновано, в конкретния случай то не е пропорционално, тъй като по смисъла на шведското законодателство не е налице загуба, поради което не може да има двойно използване на една и съща загуба.

25. Датското правителство счита, че по смисъла на решение Philips Electronics в конкретния случай не е налице ограничение на свободата на установяване: съгласно датското законодателство групата NN не би могла да се ползва от по-съществено приспадане дори ако A беше датско дъщерно дружество, а не датски клон на шведско дъщерно дружество. Предвидените правила в член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД и член 5G, точка 1 от ЗОДЗ се прилагали по един и същ начин и в двете хипотези.

8 NN цитира в този смисъл решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 43 и 51), от 29 март 2007 г., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, т. 41) и от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 51).

9 Решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 33).

26. Положението на датски ПО и на датско дъщерно дружество на чуждестранно дружество било обективно сходно, тъй като само при трансграничните положения съществувал риск от двойно приспадане на загубите.

27. Според датското правителство вторият преюдициален въпрос има за цел да се установи дали разпоредбите на ДФЕС относно свободата на установяване се прилагат по отношение на недискриминационни мерки като предвидените в член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД. Тъй като разглежданата разпоредба не установявала различно третиране на обективно сходни положения, не било налице ограничение на свободата на установяване.

28. Датското правителство поддържа, че ако е налице различно третиране, ограничаващо свободата на установяване, то би било обосновано, тъй като цели предотвратяването и избягването на двойното приспадане на загуби. Посоченото правителство изтъква, че поради тази причина не е налице идентичност с обстоятелствата по дело Philips Electronics.

29. Датското правителство подчертава, че необходимостта от разпоредби за предотвратяване на двойното приспадане на загуби е призната както от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), така и от Европейския съюз. Членове 2—9 от Директива (ЕС) 2016/1164[10] свидетелстват, че това предотвратяване е легитимен стремеж.

30. Датското правителство поддържа, че що се отнася до пропорционалността член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД не надхвърля необходимото за постигането на преследваните с него цели. Тази разпоредба се прилага независимо от това дали загубата се приспада в друга държава членка. Ако само действителното приспадане на загуба в държава членка се превърне в пречка за приспадането ѝ и в Дания, данъчнозадълженото лице може да планира двойно приспадане, като го извърши първо в Дания, с цел по-късно да се ползва от него в друга държава членка за следващи данъчни години.

31. Според Комисията данъчната консолидация, позволяваща приспадането на загубите на дружество от печалбите на други дружества в рамките на същата група, представлява данъчно предимство и съгласно точка 20 от решение Philips Electronics член 5G от ЗОДЗ ограничава свободата на установяване, защото предвижда мярка, която може да направи по-непривлекателно за дружества от други държави членки създаването на ПО в Дания. Поради тази причина дружествата от други държави членки, които имат дъщерни дружества или ПО в Дания, са дискриминирани спрямо изцяло датските групи, които не извършват трансгранични дейности.

32. Комисията приема, че по смисъла на разглежданото законодателство положението на ПО е сходно с това на местните дружества.

33. Според тази институция, която се позовава на решение Philips Electronics, нито балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, нито предотвратяването на двойното приспадане на загубите може да обоснове подобно ограничение.

34. Комисията счита, че в конкретния случай по главното производството, в който загубите не могат да се приспаднат в Швеция, възможността да възникне двойно неприспадане свидетелства за непропорционалния характер на ограничението на свободата на установяване.

10 Директива на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1).

35. В съдебното заседание германското правителство поддържа, че предотвратяването на двойното приспадане обосновава датските законодателни мерки, а възприетият от Комисията подход да следва установената в решение Philips Electronics съдебна практика, поставя под въпрос валидността на Директива 2016/1164. Комисията категорично твърди, че нейното становище не е такова.

IV. Производството пред Съда

36. Актът за преюдициално запитване постъпва в секретариата на Съда на 19 януари 2017 г.

37. Писмени становища представят NN, датското правителство и Европейската комисия.

38. На 29 ноември 2017 г. е проведено съдебно заседание, на което се явяват NN, датското и германското правителство, както и Европейската комисия.

V. Анализ

А. Предварителна бележка

39. Макар в първия си въпрос запитващата юрисдикция да се позовава конкретно на точка 20 от решение Philips Electronics (по-конкретно на съдържащия се в нея израз „еквивалентно условие“), когато излага съмненията си, тя като цяло следва установения от Съда процес при анализа на въпроса дали правната уредба на прякото данъчно облагане на държавите членки представлява пречка пред свободата на установяване в противоречие с Договора за функционирането на ЕС[11].

40. Всъщност Съдът първо установява дали е налице различно третиране на сходни положения, което може да ограничи свободата на установяване. Ако е така, на второ място Съдът преценява дали ограничението е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Ако установи, че ограничението е обосновано, накрая Съдът проверява дали то е пропорционално.

41. Ще използвам този метод, макар да считам, че може да се даде само един отговор вместо четири последователни отговора на поставените от Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) въпроси.

42. Във всички случаи, както бе изтъкнато в съдебното заседание, спорът, за който се отнася преюдициалното запитване, би бил безпредметен, ако загубите на ПО можеха да бъдат приспаднати в Дания, при положение че групата NN докаже пред датската администрация, че не съществува риск да ги приспадне и в Швеция[12]. Запитващата юрисдикция трябва да провери тази хипотеза.

Б. Анализ по същество

43. Датската система за предотвратяване на двойното приспадане е структурирана около две разпоредби: а) обща разпоредба — член 5G от ЗОДЗ, и б) специална разпоредба за ПО — член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД.

11 Четирите въпроса съвпадат в общи линии със съответните въпроси, които съответната запитваща юрисдикция е отправила по дело Philips Electronics.

12 На поставени от Съда въпроси датското правителство прие, че тази възможност не може да се изключи.

44. Член 5G от ЗОДЗ предвижда, че при изчисляването на доходите си в Дания установените в Дания дружества не могат да приспадат разходи, които съгласно данъчните правила на другата държава подлежат на приспадане от доходите, които не се включват при изчисляването на данъка в Дания. Същото правило се прилага за разходите, които съгласно данъчното законодателство на другата държава могат да бъдат приспаднати от доходите на дружествата от консолидирана група, ако тези доходи не са включени при изчисляването на данъка в Дания. Съгласно акта за преюдициално запитване тази разпоредба се прилага и за дружествата и други образувания, посочени в членове 31 и 32 от ЗКД[13].

45. По отношение на установените в Дания ПО на чуждестранни дружества се прилага член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД в рамките на режима на облагане на групите от дружества, а именно: загубите на тези обекти могат да се приспадат от доходите на други дружества само ако съгласно правилата на другата държава, за която дружеството е местно лице, тези загуби не могат да бъдат приспаднати при изчисляване на доходите на дружеството в тази държава или ако е избрано общо международно групово данъчно облагане.

46. Груповото данъчно облагане е задължително в Дания и се прилага за датски обекти, които принадлежат на чуждестранни дружества, които са част от датска група. Ако Дания упражняваше изцяло данъчните си правомощия по отношение на тези обекти, не би имало причина за нарушения на данъчното облагане на консолидираните групи. Датското законодателство обаче взема предвид възможността за намеса, предизвикана от упражняването на правомощията за данъчно облагане на държавата, за която дружеството е местно лице (в случая Швеция). Оттук произтича съдържащата се в член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД разпоредба.

47. Запитващата юрисдикция[14] тълкува член 5G от ЗОДЗ във връзка с член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД по начин, на които следва да се спрем: „ако датско дружество, което иска да приспадне загуби на чуждестранно дъщерно дружество от същата група за целите на данъчното облагане, може да докаже, че не съществува възможност загубите да се приспаднат в чужбина, няма да се ограничава приспадането съгласно член 5G, параграф 1 […]“[15].

48. За да може в контекста на настоящото производство да се прецени дали е налице различно третиране между чисто вътрешните и трансграничните положения, първо трябва да се провери дали е релевантно обстоятелството, че е налице ПО, а не дъщерно дружество.

49. Както посочвам в заключението по дело Bevola и Jens W. Trock[16], основната разлика между дъщерните дружества и ПО се състои в правосубектността на първите, с която ПО не разполагат. Последните представляват единствено инструменти, съставляващи част от структурата на дружеството, което ги създава и използва за дейността си под различна форма (агенции, клонове и др.) Едно дружество може да създаде ПО в същата държава, в която е установено, или в друга държава членка, като неговата свобода да избере единия или другия вариант принципно не трябва да бъде ограничавана, включително с данъчни мерки (член 49 ДФЕС).

13 Точка 38 от акта за преюдициално запитване.

14 Цитира в този смисъл съдебно решение от 2010 г. (без да посочва датата му), TfS 2011.687.

15 Точка 41 от акта за преюдициално запитване.

16 Дело C-650/16, EU:C:2018:15.

50. За целите на данъчното облагане, от чисто национална гледна точка фактът, че ПО и дружеството, което го създава, са установени в една и съща държава членка, премахва всички проблеми, свързани с обхвата на правомощията на тази (единствена) държава за облагане на техните печалби. От чисто национална гледна точка ПО съставлява част от имуществото на юридическото лице, което го използва за осъществяване на дейността си. От данъчна гледна точка обикновено загубите и печалбите пряко и непосредствено се отразяват в резултатите на дружеството собственик в държавата на установяване.

51. Не такъв е случаят обаче, когато ПО се намира в държава, различна от тази, в която е установено създалото го дружество. В този контекст ПО могат да бъдат приемани за самостоятелни данъчни единици в съответствие с международната правна практика, отразена в модела за данъчна спогодба, изготвен от ОИСР, и по-специално в членове 5 и 7 [17].

52. Съгласно този подход реализираните от ПО доходи обикновено попадат в обхвата на правомощията за данъчно облагане на държавата, в която са реализирани, а дружеството собственик на този ПО няма да бъде обложено за тях в държавата *по произход*, освен ако не съществува механизъм, установен в закона или в спогодба, който предвижда отклонение от това правило.

53. Съгласно датското право от данъчна гледна точка ПО на чуждестранно дружество действа по същия начин както дъщерно дружество, поради което се счита за част от датската данъчна група. Когато обаче дъщерно дружество или ПО на чуждестранно дружество са в по-голяма или по-малка степен подчинени на правомощията за данъчно облагане на държавата, за която последното е местно лице (в случая Швеция), и тази намеса може да породи аномалии, датските данъчни закони прибягват до описаните по-горе механизми с цел да предотвратят двойното приспадане на загубите.

54. Изхождайки от тази предпоставка, следва да се пристъпи към анализа на въпроса дали ЗКД и ЗОДЗ, които не допускат групите от дружества с трансгранична дейност да приспадат загубите при изложените по-горе условия, ограничават свободата на установяване на тези групи и дали положението на последните е сходно с това на *изцяло* датските групи, за които данъчната правна уредба е по-благоприятна.

55. Според мен, формално погледнато, е безспорно наличието на предимство, предоставено на *изцяло* датска група от дружества, и наличието на съответно ограничение за датска група от дружества, която притежава чуждестранни дъщерни дружества: във втория случай дружеството майка може да приспадне отрицателния резултат на едно от чуждестранните си образувания само ако са налице предвидените в член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД или в член 5 от ЗОДЗ условия, докато *изцяло* датската група може да приспадне загубите на някое от дъщерните си дружества от консолидирания резултат, без да са изпълнени посочените условия [18]. Подобно различно третиране по принцип прави по-малко привлекателно за групите от дружества упражняването на свободата на установяване посредством дружества, установени в други държави членки.

56. Възниква въпросът дали двете групи са в сходно положение. За да се разгледа този аспект, е необходимо да се вземе предвид целта на разглежданата разпоредба [19], която в случая се ограничава до предотвратяване на двойното приспадане.

17 Както Съдът вече е имал случай да установи, за целите на разпределението на данъчните правомощия е разумно държавите членки да се ръководят от международната практика, и по-специално от моделите за спогодби, изготвени от ОИСР. Вж. решения от 12 май 1998 г., Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, т. 31) и от 23 февруари 2006 г., Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, т. 48).

18 При изцяло вътрешните положения ПО съставлява част от имуществото на дружеството собственик и следователно неговите загуби са загуби на самото дружество.

19 Решение от 25 февруари 2010 г., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22).

57. Съдът отговаря утвърдително на същия въпрос в точки 19 и 20 от решение Philips Electronics, отхвърляйки противоположното схващане на Обединеното кралство. В решението си той посочва, че е налице ограничение на свободата на чуждестранно дружество да се установи в друга държава членка и че положенията са обективно сходни, когато „национално законодателство подчинява възможността да се прехвърлят посредством групово данъчно облекчение и към местно дружество загубите, реализирани от намиращия се в тази държава членка постоянен обект на чуждестранното дружество, на условие, свързано с невъзможността тези загуби да се използват за нуждите на чуждестранен данък, въпреки че прехвърлянето на реализираните в тази държава членка загуби от местно дружество не е подчинено на никакво еквивалентно условие“ [20].

58. Както подчертава Комисията, без датското правителство да оборва убедителното твърдението ѝ, използваният в решение Philips Electronics критерий за съпоставимост е приложим по аналогия по настоящото дело, включително от гледна точка на целта на датската разпоредба. Във връзка с целта за предотвратяване на двойното приспадане на загубите както разпоредбите, които уреждат чисто вътрешни положения, така и тези, които отчитат наличието на трансгранични елементи, имат за цел да се гарантира еднократното приспадане на един и същ разход или загуба.

59. Щом разглежданите датски разпоредби установяват различно третиране на сходни положения, което може да разколебае чуждестранните дружества да се установят в Дания и обратното [21], следващата стъпка е да се разгледа евентуалната обосновка на това ограничение, която би могла да го направи съвместимо с член 49 ДФЕС.

60. Предотвратяването на двойното приспадане посредством припокриване в упражняването на правомощията за данъчно облагане на две или повече държави обяснява появата на разпоредби като тези в ЗКД и ЗОДЗ, за които се отнася настоящият спор. При все това обстоятелството, че съществуването на тези разпоредби е *обяснимо*, не винаги означава, че то е *обосновано* от гледна точка на възпрепятстването на упражняването на свободата на установяване.

61. Евентуалната обосновка изисква да са налице императивни съображения от общ интерес [22], сред които Съдът приема, че фигурират запазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, запазването на съгласуваността на данъчната система или избягването на данъчните измами.

62. Според датското правителство предотвратяването на двойното приспадане на загубите допълва списъка с допустимите обосновки. На пръв поглед обаче изглежда, че неговото становище не е в съответствие с възприетото в решение Philips Electronics, в което Съдът:

– обвързва двойното приспадане на загубите по-скоро с упражняването на правомощията за данъчно облагане на държавата по установяване на ПО [23],

– подчертава, че тази цел не би могла „сама по себе си да оправомощи държавата членка, в която се намира постоянният обект, да изключи отчитането на загубите с довода, че те могат освен това да бъдат използвани в държавата членка, в която е седалището на чуждестранното дружество“ [24],

20 Решение Philips Electronics, т. 20.

21 Решения от 25 февруари 2010 г., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20) и от 2 септември 2015 г., Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, т. 21).

22 Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35).

23 Решение Philips Electronics, т. 30: „рискът тези загуби да бъдат отчетени както в приемащата държава членка, в която се намира ПО, така и в държавата членка, в която е седалището на чуждестранното дружество, няма отражение върху правомощията за данъчно облагане на държавата членка, в която се намира постоянният обект“.

24 Пак там, т. 32.

– постановява, че „[п]риемащата държава членка, на чиято територия се намира постоянният обект, следователно не би могла да се позовава самостоятелно на риска от двойно отчитане на загубите, за да обоснове своето законодателство в положение като разглежданото в главното производство и във всеки случай“ [25].

63. Следователно, като се има предвид решение Philips Electronics, предотвратяването на двойното приспадане на загуби трудно може да бъде квалифицирано като императивно съображение от общ интерес. Нещо повече, в същото решение Съдът отхвърля възможността за позоваване на двойното приспадане на загубите, „дори да се предположи, че подобен довод може да се използва самостоятелно“ [26].

64. Въпреки това може би настъпи моментът тези мотиви на решение Philips Electronics да се нюансират, тъй като борбата с двойното приспадане заслужи вниманието на законодателя на Съюза след постановяването на посоченото решение.

65. След като ОИСР представи заключенията си от 13 и 14 март 2013 г. във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (BEPS), окончателните доклади по които са публикувани на 5 октомври 2015 г., Комисията [27] и Съветът [28] отразиха необходимостта от намиране на общи, но гъвкави решения на равнището на Съюза, които да са съобразени със заключенията на ОИСР относно свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби.

66. Съгласно Директива 2016/1164 [29], приета в резултат на последвалия законодателен процес, „за доброто функциониране на вътрешния пазар е от съществено значение държавите членки да изпълнят най-малко ангажиментите си във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и в по-общ план да предприемат действия за възпиране на практиките за избягване на данъци и да гарантират справедливо и ефективно данъчно облагане в Съюза по достатъчно съгласуван и координиран начин“. Подчертава се по-конкретно необходимостта „да бъдат определени правила с цел укрепване на средното равнище на защита срещу агресивно данъчно планиране в рамките на вътрешния пазар“ [30].

67. Важна роля в това отношение има така наречената „несъответствие при хибридни образувания и инструменти“, което по смисъла на член 2, точка 9 от Директива 2016/1164 означава „ситуация, включваща данъкоплатец […] или […] образувание, при което: […] ж) се стига до резултат двойно приспадане“. Последното е определено в същата разпоредба като „приспадане на едно и също плащане, разход или загуба в юрисдикцията, от която произлиза плащането, в която е направен разходът или е натрупана загубата (юрисдикция на платеца), и в друга юрисдикция (юрисдикция на инвеститора)“.

68. Доколкото дадено несъответствие при хибридни образувания и инструменти води до двойно приспадане, последиците съгласно член 9, параграф 1 от Директива 2016/1164 трябва да са следните: „а) приспадането се отказва в държавата членка, която е юрисдикцията на инвеститора; и б) ако приспадането не е отказано в юрисдикцията на инвеститора, то се отказва в държавата членка, която е юрисдикцията на платеца“.

25 Пак там, т. 33.

26 Пак там, т. 28.

27 На 18 март 2015 г. Комисията представи на Европейския парламент и на Съвета съобщение относно данъчната прозрачност за борба с отклонението от данъчно облагане и избягването на данъци (COM/2015/0136 окончателен), което на 17 юни 2015 г. е последвано от План за действие за справедливо и ефикасно корпоративно данъчно облагане в Европейския съюз.

28 Заключения от 8 декември 2015 г. (Док. 15068/15).

29 Пряко повлияна от Директива (ЕС) 2017/952 на Съвета от 29 май 2017 година за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави (ОВ L 144, 2017 г., стр. 1).

30 Съображения 2 и 3.

69. Една от целите на изменението на Директива 2016/1164 с Директива 2017/952 е да се регламентират несъответствията при хибридните ПО: „несъответствията при хибридни места на стопанска дейност възникват, когато разликите между правилата за разпределение на доходите и разходите в юрисдикцията на мястото на стопанска дейност и юрисдикцията, на която данъкоплатецът е местно лице за данъчни цели, между отделните части на едно и също образувание, пораждат несъответствие в данъчните резултати и включват случаите, когато възниква несъответствие поради факта, че дадено място на стопанска дейност не се признава за данъчни цели съгласно правото на юрисдикцията на клона. Тези несъответствия могат да доведат до двойно приспадане или приспадане без включване, поради което следва да бъдат премахнати“ [31].

70. Разбира се, не предлагам в настоящото дело да се приложат разпоредбите на директива, чийто срок за транспониране все още не е изтекъл [32]. Считам обаче, че Директива 2016/1164 отразява всеобщо притеснение, чиято сериозност вероятно не е била очевидна и съответно то не е отразено изрично в законодателството при постановяването на решение Philips Electronics.

71. В практиката си Съдът предлага някои указания относно връзката между предотвратяването на двойното приспадане и борбата с избягването на данъци. В решение Brisal и KBC Finance Ireland [33] той посочва, че „волята да се избегне двойното приспадане на […] разходи[те]“ (в случая оперативните), „може да се свърже с борбата с данъчните измами“.

72. Предотвратяването на двойното приспадане обаче може да се разгледа и във връзка с поведения, при които не е налице непременно намерение за измама. В решение Marks & Spencer например, след като приема, че „държавите членки трябва да могат да я предотвратят“, Съдът признава, че опасността от двойно отчитане на загубите не винаги съвпада с обосновката, свързана с борбата с данъчните измами [34].

73. Следователно двойното отчитане на загубите може да е вследствие от съвместното приложение на различни данъчни правила, включително при липса на намерение за измама. Това обаче е не е причина двойното отчитане да изгуби естеството си на поведение, което съгласно насърченото от ОИСР течение трябва да се отхвърли и от гледна точка на правото на Съюза. От това следва, че целта за предотвратяването на подобно поведение, както посочих по-горе, вероятно вече може да бъде квалифицирана като (самостоятелно) императивно съображение от общ интерес, без задължително да се свързва с борбата с данъчните измами.

74. От тази гледна точка и абстрактно погледнато, няма причина за възражения срещу член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД във връзка с целта за предотвратяване на двойното приспадане. В такъв случай вниманието следва да се насочи към прилагането му на практика, така както е направила датската данъчна администрация в настоящия случай.

75. След констатирането на загуба от дейността на ПО, установен в Дания, но принадлежащ на шведско дъщерно дружество от датска група, размерът ѝ теоретично би могъл да подлежи на приспадане както от облагаемата основа в приемащата държава (Дания), така и от съответната данъчна основа на дружеството, което се облага данъчно в държавата му на установяване (Швеция). Разпоредба като член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД цели да попречи на дружествата

31 Съображение 10 от Директива 2017/952.

32 Той изтича на 31 декември 2019 г., освен за член 9а относно „обратните несъответствия при хибридни образувания и инструменти“, който е отсрочен до 31 декември 2021 г.

33 Решение от 13 юли 2016 г. (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 38).

34 Решение от 13 декември 2005 г. (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 47—50).

да се ползват два пъти от един и същ разход или загуба. В противен случай би било предоставено предимство на трансграничните положения пред вътрешните, тъй като е логично същата данъчна администрация да не може да позволява двойното приспадане на национално равнище [35], което би било възможно на транснационално равнище.

76. Следователно разглежданата разпоредба води до търсения резултат за еднократно отчитане на загубите и абстрактно погледнато, би била подходяща за целите на възпрепятстването на двойното приспадане. Нейното прилагане обаче трябва не само да гарантира осъществяването на преследваната с нея цел, но и да не надхвърля необходимото за нейното постигане [36].

77. Тълкуването на тази разпоредба от данъчната администрация в настоящото производство може да породи непропорционално положение, водещо до *двойно неприспадане*. Такъв е случаят, когато като съображение за отказ на приспадането на загубите в Дания акцентът се поставя не върху *реалната* възможност за приспадане в друга държава, а върху чисто *теоретичната* възможност такова да бъде осъществено.

78. Ако приемем, че борбата с двойното приспадане обосновава този вид национални законодателни мерки, то тяхната цел е приспадането да се отказва алтернативно само от едната от компетентните държави, а не и от двете [37]. Логиката на тази система почива на елементарна предпоставка: една и съща загуба да бъде приспадната само веднъж.

79. Този резултат не може да се постигне, повтарям, чрез *чисто* хипотетична възможност за приспадане в друга държава членка. Отказът да се признае приспадането въз основа на този критерий, не издържа на проверката от гледна точка на принципа за пропорционалност, нито удовлетворява необходимостта от съответствие между данъчната тежест и реалната платежоспособност на данъчнозадълженото лице.

80. От самото датско законодателство е видно, че целта не е да се възпрепятства напълно приспадането, а да се гарантира именно еднократното приспадане на загубите. Този извод произтича от направеното от Østre Landsret (Източен областен съд) тълкуване на член 5G, точка 1 от ЗОДЗ, що се отнася до датските дружества: разрешава им се да приспадат загуби на чуждестранно дъщерно дружество, попадащо в обхвата им на данъчна консолидация, ако „мо[гат] да докаж[ат], че не съществува възможност тези загуби да се приспаднат в чужбина“ [38].

81. Независимо дали това е практиката само на запитващата юрисдикция, или е постоянната съдебна практика, посоченото разрешение намалява опасността да се стигне до прекомерно категоричен отказ за приспадане на загуба с цел да се възпрепятства двойното приспадане. Няма никаква обективна причина този критерий да не се прилага и по отношение на ПО, за които се отнася член 31, параграф 2, точка 2 от ЗКД.

82. Разбира се, за да е приложим този критерий, следва да се докаже, че загубите не подлежат на отчитане в другата държава членка, тъй като дружеството собственик на ПО е изчерпало всички възможности да бъдат приспаднати в тази държава, включително да бъдат използвани в рамките на следващи данъчни години.

35 Член 31, параграф 1, точка 1 от ЗКД предвижда, че датска група не може да се ползва от приспадането повече от веднъж.

36 Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35).

37 Такава е целта на общностния законодател при включването на заключенията на ОИСР относно усилията за овладяване на проблема със свиването на данъчната основа в директиви 2016/1164 и 2017/952 (член 9, параграф 1).

38 Акт за преюдициално запитване, точка 41, възпроизведена в точка 47 от настоящото заключение.

83. Запитващата юрисдикция следва да провери дали настоящият случай е такъв, тъй като само тя разполага с релевантните елементи, за да прецени дали окончателно е било възможно приспадането на загубите от данъчната основа на дъщерното дружество от установената в Дания група NN.

VI. Заключение

84. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на Østre Landsret (Източен областен съд, Дания) по следния начин:

„1. Член 49 ДФЕС по принцип допуска национална правна уредба като прилаганата по главното производство, съгласно която при данъчното облагане на данъчнозадължена в държавата членка А група от дружества загубите на постоянен обект, който е местен на тази държава членка, но принадлежи на местно дружество в държавата членка Б, могат да бъдат приспаднати от доходите на други дружества от групата само ако съгласно разпоредбите на държавата членка Б тези загуби не могат да бъдат приспаднати при изчисляването на доходите на това дружество в държавата членка Б.

2. Тази национална правна уредба не е в съответствие с член 49 ДФЕС, доколкото при обстоятелства като разглежданите в главното производство не позволява приспадане на загубите в държавата членка А, когато данъчнозадълженото лице е доказало, че те окончателно не подлежат на приспадане в държавата членка Б, което запитващата юрисдикция следва да провери“.