



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-Н Р. MENGOTZI

представено на 21 март 2013 година¹

Дело C-322/11

К

(Преюдициално запитване, отправено от Korkein hallinto-oikeus (Финландия))

„Членове 56 ЕО и 58 ЕО — Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство, непозволяващо на неограничено данъчнозадължено лице да приспадне загубата от продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от печалбата от прехвърлянето на ценни книжа в държавата членка на облагане — Разпределение на данъчните правомощия — Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — Пропорционалност“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване от Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) е отправено в рамките на спор между К, неограничено данъчнозадължено лице във Финландия, и финландската данъчна администрация по повод на отказа на последната да му позволи да приспадне загубите, претърпени при прехвърлянето през 2004 г. на намиращ се във Франция недвижим имот, от капиталовите му доходи, обложени във Финландия.

2. Този отказ се основава на прилагането на клаузите на подписаната в Хелзинки на 11 септември 1970 г. между правителството на Френската република и правителството на Република Финландия Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци върху доходите и имуществото (наричана по-нататък „френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане“) във връзка с разпоредбите на финландския Закон за данъка върху доходите (tuloverolaki) в редакцията му в сила за данъчната 2004 година, както и с разпоредбите на Закона за избягване на международното двойно данъчно облагане (kansainvällisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki).

3. От финландския Закон за данъка върху доходите е видно, че печалбата при прехвърлянето на имущество, включително недвижимо, представлява подлежащ на облагане капиталов доход и че загубите, претърпени при прехвърлянето на такова имущество, могат да бъдат приспаднати от печалбата от прехвърлянето на друго имущество през текущата данъчна година и през следващите три данъчни години съобразно момента, в който е реализирана печалбата. Фиксираната данъчна ставка, прилагана през 2004 г. за капиталовите доходи, е в размер на 29 %.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

4. Що се отнася обаче до намиращи се във Франция недвижими имоти от френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, както и от разпоредбите на Закона за избягване на международното двойно данъчно облагане следва, че доходите от такова имущество подлежат на облагане единствено в договарящата държава, в която то се намира. Това също така означава, че съобразно принципа на симетрията загубите, включително лихвите, от прехвърлянето на намиращи се във Франция недвижими имоти не подлежат на приспадане във Финландия.

5. Като смята, че данъчното облекчение, за което претендира — а именно възможността претърпените загуби при прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот да се приспадна от печалбата, която е реализирал при прехвърляне на ценни книжа във Финландия — произтича по-специално от упражняването на свободното движение на капитали, К подава жалба срещу отказа на финландската данъчна администрация пред Административен съд, град Турку.

6. След като посоченият по-горе съд отхвърля въпросната жалба, К обжалва решението му пред запитващата юрисдикция.

7. Пред нея К изтъква, че при неуважение на жалбата му той окончателно няма да може да приспадне претърпяната загуба, тъй като е неограничено данъчнозадължено лице във Финландия и няма други доходи или имущество във Франция. Такова положение обаче противоречало по-специално на член 56 ЕО и не можело да бъде обосновано с разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.

8. Запитващата юрисдикция изтъква, че неограничено данъчнозадължено лице във Финландия може да приспадне там загуба, претърпяна при прехвърлянето на намиращ се в тази държава недвижим имот, съгласно условията и реда, определени с финландския Закон за данъка върху доходите, но не може да направи това по отношение на загуба, претърпяна при прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот. Тази юрисдикция уточнява, че по дело, аналогично на това по главното производство, тя вече е отказала да допусне загуби, произтичащи от продажбата на намиращ се в друга държава членка недвижим имот, да се приспадна от облагаемите във Финландия доходи, но че решението по въпросното дело е било постановено преди Решение по дело *Lidl Belgium*² и Решение по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*³.

9. Запитващата юрисдикция смята обаче, че настоящото дело се различава от тези, по които са постановени двете посочени по-горе решения, поради факта, че претърпяната от К загуба, за чието приспадане във Финландия той претендира, не е свързана с упражняването на стопанска дейност посредством постоянен обект във Франция. В това отношение въпросната юрисдикция изтъква, че когато се извършва подобна дейност, е естествено да се предположи, че по-късно постоянният обект ще реализира доходи, от които ще може да се приспадне загубата, че не е сигурно дали загубите ще бъдат окончателни и че съществува вероятност от двойното им приспадане. За сметка на това, когато данъчнозадължено лице вече няма източници на доход в друга държава членка, които да му позволят да приспадне загуба, положението е различно от гледна точка на окончателния характер на загубата, макар френската данъчна система също да предвижда възможност за приспадане на загубата от прехвърлянето на имущество от доходите през следващите години.

2 — Решение от 15 май 2008 г. (C-414/06, Сборник, стр. I-3601).

3 — Решение от 23 октомври 2008 г. (C-157/07, Сборник, стр. I-8061).

10. При тези обстоятелства Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове [56 ЕО] и [58 ЕО] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национални разпоредби, съгласно които неограничено данъчнозадължено лице във Финландия не може да приспадне загубата, която е претърпяло при продажбата на недвижимо имущество във Франция, от подлежащата на облагане във Финландия печалба от прехвърлянето на акции, при положение че неограничено данъчнозадължено лице във Финландия може при определени условия да приспадне от капиталовите си печалби загубите от продажбата на такова недвижимо имущество във Финландия?“.

11. Писмени становища пред Съда представят жалбоподателят в главното производство, финландското, германското, шведското правителство, правителството на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, както и Европейската комисия.

12. В рамките на процесуално-организационните действия Съдът поставя въпрос, на който трябва да дадат писмен отговор заинтересованите страни, участвали в писмената фаза на производството, относно отражението върху настоящото дело на Решение по дело *de Groot*⁴, Решение по дело *Lakebrink* и *Peters-Lakebrink*⁵ и Решение по дело *Renneberg*⁶, отнасящи се до отчитането на данъчните възможности на данъчнозадължените лица. Страните отговарят на този въпрос в определения срок.

13. В съдебното заседание от 10 януари 2013 г. са изслушани устните състезания между посочените страни, с изключение на правителството на Обединеното кралство, за което на заседанието не се явява представител.

II – Анализ

14. Забранените с член 56, параграф 1 ЕО ограничения на движението на капитали обхващат по-специално мерките, които могат да възпрат местните за държава членка лица да инвестират в други държави членки⁷.

15. В настоящия случай от разпоредбите на финландското законодателство във връзка с клаузите на френско–финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане несъмнено следва, че претърпените от К загуби по прехвърлянето на недвижимия му имот във Франция — като отказът на финландските данъчни органи да допуснат приспадане на тези загуби с подлежащата на облагане печалба на К от прехвърлянето на ценни книжа във Финландия е в основата на спора по главното производство — са щели да бъдат приспаднати при облагането във Финландия от същата такава печалба от ценни книжа, ако недвижимият имот се намирал в тази държава.

4 — Решение от 12 декември 2002 г. (C-385/00, Recueil, стр. I-11819).

5 — Решение от 18 юли 2007 г. (C-182/06, Сборник, стр. I-6705).

6 — Решение от 16 октомври 2008 г. (C-527/06, Сборник, стр. I-7735).

7 — В този смисъл вж. по-специално Решение от 18 декември 2007 г. по дело А (C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 40), както и Решение от 10 февруари 2011 г. по дело *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen* (C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 50).

16. При прилагането на тези национални данъчни разпоредби във връзка с разпоредбите на спогодбата се стига до различно третиране на данъчнозадължените лица в зависимост от мястото, в което са инвестирани капиталите им в Европейския съюз, като това може да възпре местните за Финландия лица да придобият недвижим имот в държава членка, различна от Република Финландия. Следователно прилагането на тези разпоредби води до ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено с член 56, параграф 1 ЕО.

17. Както следва от съдебната практика, данъчноправна уредба на държава членка, представляваща такова ограничение на движението на капитали, все пак може да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали, когато предвидената в нея разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни в съответствие с член 58, параграф 1, буква а) ЕО, или когато тя е обоснована от императивно съображение от обществен интерес⁸.

18. К смята, че тези условия не са изпълнени в спора по главното производство и че е неприемливо претърпените от него загуби от продажбата на намиращия се във Франция негов недвижим имот да не могат да бъдат приспаднати нито в тази държава членка, нито във Финландия.

19. Всички други заинтересовани страни са на противоположното мнение.

20. По-специално финландското, германското и шведското правителство, както и Комисията считат главно, че разликата в третирането се дължи на наличието на различни от обективна гледна точка положения. Подобно на правителството на Обединеното кралство и в случай че не се приеме горепосоченият им довод те изтъкват, че такава разлика в третирането е обоснована от императивни съображения от обществен интерес, а именно главно балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, установено с френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Германското и шведското правителство изтъкват също така, че това ограничение е обосновано от необходимостта да се предотврати двойното отчитане на загубите.

21. По основните пунктове споделям изложените от тези заинтересовани страни доводи.

22. Безспорно е, че в съответствие с член 58, параграф 1, буква а) ЕО разграничението между данъчнозадължените лица в зависимост от държавата членка, в която са инвестирани капиталите им, не е автоматично съвместимо с Договора за ЕО⁹. Следователно в това отношение са допустими единствено различията в данъчното третиране, основаващи се на обективна разлика в положенията.

23. В настоящия случай отказът на финландските данъчни органи да приспаднат от реализираната от К печалба от ценни книжа във Финландия загубите, претърпени при прехвърлянето на недвижимия имот, на който той е бил собственик във Франция, се основава на критерия за географското местонахождение на въпросния недвижим имот.

⁸ — В този смисъл вж. по-специално Решение от 10 май 2012 г. по дело FIM Santander Top 25 Euro Fi и др. (C-338/1—C-347/11, точка 23 и цитираната съдебна практика).

⁹ — В този смисъл вж. по-специално Решение от 17 януари 2008 г. по дело Jäger (C-256/06, Сборник, стр. I-123, точка 40) и Решение от 22 април 2010 г. по дело Mattner (C-510/08, Сборник, стр. I-3553, точка 32).

24. Проверката на обективността на този разграничителен критерий неизбежно е свързана с установяването на неговия произход и на преследваната с предвиждането му цел, а именно разпределението чрез спогодба на данъчните правомощия между въпросните държави членки. Всъщност отказът на финландските данъчни органи да упражнят данъчните си правомощия в делото по главното производство може да бъде обяснен само след анализ на клаузите на френско–финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

25. Тази проверка обаче се припокрива с извършваната в контекста на обосноваването на ограниченията на свободното движение на капитали с наличието на императивно съображение от обществен интерес.

26. Поради това ще разгледам съвместимостта на отказа на финландските данъчни органи със свободното движение на капитали предимно под този ъгъл.

27. В това отношение следва да се припомни, че съгласно съдебната практика към настоящия момент балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки само по себе си може действително да неутрализира ограниченията на упражняването на предвидените в Договора за ЕО свободи на движение¹⁰.

28. Освен това действащото право на Съюза не предвижда, освен в някои, ирелевантни за настоящото дело случаи¹¹, критериите за разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, по-специално за да се избегне двойното данъчно облагане. Следователно при липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизиране на равнището на Съюза държавите членки все още имат правомощието да определят такива критерии, по-специално чрез спогодби¹².

29. В конкретния случай, що се отнася до облагането на доходи от недвижими имоти, член 6, параграф 1 от френско–финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда, че то попада в обхвата на правомощията на договарящата държава членка, на чиято територия се намират тези имоти.

30. Безспорно е, че ако при прехвърлянето на намиращия се във Франция недвижим имот на К беше реализирана печалба, тя щеше да се обложи във Франция по силата на френско–финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и съгласно данъчните основа и ставка, приложими в тази държава членка към момента на реализирането на печалбата.

31. От преписката и представените пред Съда становища е видно също, че в тази хипотеза по силата на финландското данъчно законодателство Република Финландия е щяла изцяло да освободи такава печалба при облагането на доходите на К в тази държава членка, без печалбата да се взема предвид и на друго основание.

10 — По отношение на свободното движение на капитали вж. Решение по дело Haribo Lakritzten Hans Riegel и Österreichische Salinen, посочено по-горе (точка 121), както и, в този смисъл, Решение по дело FIM Santander Top 25 Euro Fi и др., посочено по-горе (точка 47). По отношение на свободата на установяване вж. също Решение от 25 февруари 2010 г. по дело X Holding (C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точки 27—33), Решение от 29 ноември 2011 г. по дело National Grid Indus (C-371/10, Сборник, стр. I-12273, точка 45) и Решение от 6 септември 2012 г. по дело Philips Electronics UK (C-18/11, точка 23).

11 — Вж. 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) и Директива 2003/48/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно данъчното облагане на доходи от спестявания под формата на лихвени плащания (ОВ L 157, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 64).

12 — В този смисъл вж. по-специално Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux (C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точки 29 и 30 и цитираната съдебна практика), както и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия (C-284/09, Сборник, стр. I-9879, точка 46 и цитираната съдебна практика).

32. Доколкото К е претърпял загуба при прехвърлянето на намиращия се във Франция негов недвижим имот и тя видимо е окончателна в тази държава членка — било поради изложените от запитващата юрисдикция обстоятелства, или в по-общ план, както изтъква Комисията, поради факта, че претърпените във Франция загуби от намиращ се в тази държава членка недвижим имот в никакъв случай не могат да бъдат приспаднати нито от общия размер на дохода, нито от реализирана при продажбата на друг имот печалба¹³ — в спора по главното производство той иска от финландските органи да приспаднат такава загуба от печалба от ценни книжа, реализирана във Финландия.

33. Вярно е, както К поддържа в хода на заседанието пред Съда, че член 6, параграф 1 от френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане не предвижда изрично хипотезата на загубите от недвижимими имоти.

34. При все това следва да се изтъкне, че противно на други клаузи на въпросната спогодба, тази разпоредба не предвижда и „печалбите“, а по общ начин предоставя правомощието за облагане на „доходите“ от недвижим имот на държавата членка, в която той се намира. Тези доходи обаче могат да бъдат както положителни (приходи или печалби), така и отрицателни (загуби).

35. Впрочем както Съдът признава в контекста на данъчното облагане на дружествата, запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да наложи да се прилагат единствено данъчните разпоредби на една от въпросните държави по отношение както на печалбите, така и на загубите¹⁴.

36. Всъщност Съдът посочва още, че ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се отчитат в държавата членка по тяхното установяване или в друга държава членка, то това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като данъчната основа би се увеличила в първата държава членка и намалила във втората до размера на прехвърлените загуби¹⁵.

37. Следователно балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, което може да бъде отразено в разпоредбите на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, по-специално има за цел да запази симетрията между правото да се обложат печалбите и възможността да се приспаднат загубите¹⁶.

38. Според мен този принципен подход, възприет по отношение на дружествата, е валиден и за данъчнозадължените физически лица, тъй като, от една страна, се основава на разграничаване на данъчните правомощия между държавите членки, и от друга, по правило няма обективна причина, която да обосновава разграничаването на данъчнозадължените лица в зависимост от това дали са юридически или физически лица.

39. Приложен към положението на данъчнозадължено лице като К, този подход води до принципното съответствие с членове 56 ЕО и 58 ЕО на отказа на финландските данъчни органи да приспаднат спорните загуби от недвижимими имоти, произтичащ основно от прилагането на френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

13 — Вж. също официалните данни на френската администрация относно данъчното облагане на печалбите от недвижимими имоти на разположение на сайта <http://vosdroits.service-public.fr/F10864.xhtml>.

14 — Вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 45), Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе (точка 31) и Решение по дело X Holding, посочено по-горе (точка 28).

15 — Вж. по-специално Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе (точка 32) и Решение по дело X Holding, посочено по-горе (точка 29).

16 — Вж. в този смисъл Решение по дело Lidl Belgium посочено по-горе (точка 33). Вж. също Решение по дело Philips Electronic UK, посочено по-горе (точка 24).

40. Този отказ всъщност се основава на спазването на принципа на симетрията във Финландия — произтичащ от прилагането на френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане едновременно с финландското данъчно законодателство — съответно между освобождаването на реализираните печалби и неприпадането на претърпените от финландско данъчнозадължено лице загуби при прехвърлянето на намиращ се във Франция недвижим имот, или обратно, между правото на Френската република да облага печалбите от прехвърлянето на намиращи се на нейната територия такива имоти и признатото ѝ правомощие да приспада претърпени при прехвърлянето на недвижими имоти загуби.

41. С други думи, доколкото по-специално съгласно френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане Република Финландия няма данъчни правомощия по отношение на доходите от прехвърлянето на намиращи се във Франция недвижими имоти, по принцип от нея не може да се изисква да наруши това двустранно разпределение на данъчните правомощия, за да допусне отчитането единствено на загубите, претърпени от нейно данъчнозадължено лице при прехвърлянето на такъв имот във Франция.

42. Това разрешение не противоречи на възприетото в посоченото по-горе Решение по дело Renneberg.

43. Бих искал да припомня, че в посоченото дело г-н Renneberg, който е местно лице за Белгия, но получава всичките си доходи от професионална дейност (заплати от публичната администрация) в Нидерландия, възразява срещу отказа на нидерландската данъчна администрация да отчете, за целите на определяне на данъчната основа на данъка върху доходите в Нидерландия, загубите от наем за недвижим имот, който той притежава в Белгия. За да обясни това ограничение на една от предвидените в Договора за ЕО свободи на движение, в конкретния случай тази на работниците, нидерландското правителство се позовава на клаузите на сключената между Кралство Нидерландия и Кралство Белгия спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, които предоставят на последното правомощието да облага доходите от намиращ се на негова територия недвижим имот, но предоставят на първото правомощието да облага заплатите на служител в нидерландската публична администрация.

44. Като разглежда изтъкнатото от нидерландското правителство съображение за разпределение на данъчните правомощия между тези две държави членки, Съдът приема в контекста на спора, по който е постановено посоченото по-горе Решение по дело Renneberg, че когато страните по данъчната спогодба ползват свободата си да установят критериите за привързване с оглед определяне на съответните си данъчни правомощия, това все пак не означава, че за целите на определяне на данъчната основа на данъка върху доходите на чуждестранно данъчнозадължено лице, което получава основните или всички свои облагаеми доходи в Нидерландия, последната държава не може да отчете отрицателните доходи, свързани с намиращ се в Белгия недвижим имот¹⁷.

45. Всъщност с оглед на предоставените от запитващата юрисдикция сведения, както и на отговорите на нидерландското правителство на писмените въпроси на Съда се оказва, както отбелязва Съдът вследствие на моето заключение, че отрицателните доходи, свързани с намиращ се в Белгия недвижим имот, се отчитат от нидерландската данъчна администрация при определянето на облагаемия доход на местните данъчнозадължени лица¹⁸, така че отказът

17 — Решение по дело Renneberg, посочено по-горе (точка 52).

18 — Пак там (точки 53–56).

да се отчетат отрицателните доходи на данъчнозадължени лица като г-н Renneberg произтича не от избория от страните по данъчната спогодба критерий за привързване, а именно държавата членка, на чиято територия се намира имотът, а на практика зависи от това дали посочените данъчнозадължени лица имат качеството на местни лица в Нидерландия¹⁹.

46. С други думи, за разлика от положението в настоящия спор по главното производство, даденият на г-н Renneberg отказ за приспадане на загубите се основава не на критерия за географското местонахождение на недвижимия имот, установен по взаимно съгласие от страните по данъчната спогодба, а на критерия за местопребиваването на данъчнозадълженото лице, установен едностранно от нидерландските органи.

47. На този етап от анализа следва да се разгледа още дали даденият на К отказ от страна на финландските данъчни органи е пропорционален на преследваната цел²⁰, доколкото, както изтъква запитващата юрисдикция, претърпените от въпросното данъчнозадължено лице загуби при прехвърлянето на намиращия се във Франция негов недвижим имот биха станали окончателни, ако не се приспаднат от печалбата от ценни книжа, реализирана от лицето във Финландия. Тази проверка е свързана и с въпроса дали прилагането на така очертания подход за положение като разглежданото в главното производство е в съответствие със съдебната практика относно отчитането на данъчните възможности на данъчнозадължените физически лица.

48. Не е необходимо да се спирам на съмненията, изразени от някои заинтересовани страни по въпроса дали претърпените от К загуби при прехвърлянето на недвижимия му имот във Франция са окончателни. Всъщност според мен тези съмнения трябва да бъдат разсеяни с мотива, който впрочем вече споменах, че претърпените във Франция загуби от намиращ се в тази държава членка недвижим имот в никакъв случай не могат да бъдат приспаднати нито от общия размер на дохода, нито от реализирана при продажбата на друг имот печалба²¹. Във всеки случай запитващата юрисдикция трябва да прецени дали тези загуби са окончателни.

49. Следователно, ако се основем на предпоставката, че въпросните загуби са окончателни, несъмнено не е налице никакъв риск, противно на твърденията на някои от заинтересованите страни, за двойно приспадане на тези загуби, дори и ако Република Финландия приеме да ги отчете.

50. При все това, с оглед на разглежданата в случая обосновка, защитаваната от К позиция води до това от Република Финландия да се изисква да не вземе предвид, дори да наруши разпределението на данъчните правомощия по спогодбата, която е сключила с Френската република, поне що се отнася до приспадането на загубите, претърпени от нейно данъчнозадължено лице при прехвърлянето на намиращ се във Франция негов недвижим имот.

51. Трябва ли държавата членка, за която данъчнозадължено лице като К е местно, да разреши приспадане на споменатите загуби от недвижим имот, при положение че държавата членка, на чиято територия се намира този имот, не допуска това?

52. Не мисля така.

19 — Пак там (точки 57 и 58). Вж. също точка 82 от заключението ми по това дело.

20 — Съгласно съдебната практика ограниченията на свободното движение на капитали трябва не само да са в състояние да гарантират осъществяването на преследваната цел от обществен интерес, но и да не надхвърлят необходимото за постигането ѝ: вж. например Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen (C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 26 и цитираната съдебна практика).

21 — Вж. точка 32 от настоящото заключение.

53. Действително в посочените по-горе Решение по дело de Groot и Решение по дело Renneberg Съдът вече е постановил по отношение на тълкуването на член 39 ЕО, че „механизмите, използвани, за да се премахне двойното данъчно облагане или националните данъчни системи, които водят до неговото премахване или намаляване, трябва [...] да гарантират на данъчнозадължените лица в съответните държави членки, че в крайна сметка ще бъдат надлежно отчетени всички обстоятелства, свързани с тяхното лично и семейно положение, независимо от начина, по който съответните държави членки са разпределили това задължение помежду си, за да не се създава неравно третиране, несъвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на работници, което изобщо не е резултат от съществуващите несходства между националните данъчни законодателства“²² — съображения, които се прилагат и за „отчитането на общите данъчни възможности на работниците“²³.

54. Независимо от свързването на положението в спора по главното производство с „личното и семейното положение“ на данъчнозадължените лица или с техните „обща данъчни възможности“, според мен посоченото в предходната точка трябва да се постави в контекста на всяко от тези дела.

55. В това отношение най-забележимата обща черта на тези две дела е, че държавата членка, към която са отправени исканията за спорните приспадания (приспадания във връзка с „личното и семейно положение“ на доходите от положен труд в посоченото по-горе Решение по дело de Groot, приспадане на отрицателни доходи от наем за определянето на данъчната основа на данъка върху доходите от положен труд в посоченото по-горе Решение по дело Renneberg)²⁴, а именно държавата членка по местопребиваването в Решение по дело de Groot и държавата членка по местоработата в Решение по дело Renneberg, е упражнявала, макар и в ограничена степен, данъчните си правомощия върху въпросните доходи, без обаче да предоставя на тези данъчнозадължени лица данъчните облекчения, с които се ползват данъчнозадължените лица в аналогично положение (местни данъчнозадължени лица и в двата случая).

56. При такива обстоятелства е ясно, че прилагането на данъчното третиране, предвидено само за местните данъчнозадължени лица в положение с изцяло вътрешен характер, от една страна, за местните данъчнозадължени лица, получаващи доходи от професионална дейност от други държави членки (положението в Решение по дело de Groot, посочено по-горе), и от друга страна, за чуждестранните данъчнозадължени лица, които получават всичките си доходи от професионална дейност в държавата членка по местоработата (положението в Решение по дело Renneberg, посочено по-горе), поставя под въпрос единствено реда и условията за упражняване на данъчните правомощия на държавата членка, към която е отправено искането.

57. Следователно двата разгледани по-горе случая²⁵ се различават от този по настоящото дело, в който данъчнозадължено лице изисква от държавата членка, за която то е местно лице, да допусне приспадане, свързано с категория доходи — а именно доходи от прехвърлянето на недвижим имот, намиращ се в друга държава членка — за което тази държава няма никакви данъчни правомощия.

22 — Решение по дело de Groot, посочено по-горе (точка 101) и Решение по дело Renneberg, посочено по-горе (точка 70) (курсивът е мой).

23 — Решение по дело Renneberg, посочено по-горе (точка 70).

24 — Относно искане за приспадания във връзка с „личното и семейно положение“ на капиталови доходи, придобити в чужбина от германски данъчнозадължени лица, по отношение на свободното движение на капитали вж. Решение от 28 февруари 2013 г. по дело Beker (C-168/11).

25 — Както и този, по който е постановено посоченото по-горе Решение по дело Beker, което, както Съдът по-специално отбелязва в точка 45 от въпросното решение, се доближава до положението в посоченото по-горе Решение по дело de Groot.

58. Остава още да се провери, отново с оглед на пропорционалността на отказа на финландските данъчни органи, дали положението в спора по главното производство попада в обхвата на така нареченото от няколко заинтересовани страни „изключение Marks & Spencer“²⁶.

59. Бих искал да припомня, че в посоченото по-горе дело Marks & Spencer Съдът по същество е сезиран с въпроса дали свободата на установяване не допуска национално данъчно законодателство, изключващо приспадането от дружество майка на загубите, претърпени в друга държава членка от установено на нейна територия дъщерно дружество, при положение че такава възможност се предоставя за загубите, претърпени от „местно“ дъщерно дружество („групово данъчно облекчение“).

60. Макар бързо да установява, че спорното данъчно законодателство представлява ограничение на свободата на установяване, Съдът приема, че това ограничение може да бъде обосновано от изтъкнатите от държавите членки в производството пред Съда три съображения, разгледани заедно, а именно запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки, опасността от двойно приспадане на загубите, както и опасността от избягване на данъчното облагане.

61. При все това в точка 55 от посоченото по-горе Решение по дело Marks & Spencer Съдът приема, че:

„[...] [спорната ограничителна мярка надхвърля] необходимото за постигането на основната част от преследваните цели, когато:

- чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало за данъчната година, за която е подадено заявлението за приспадане, и за предходните данъчни години предвидените в държавата по установяването му възможности за отчитане на загубите, евентуално чрез прехвърляне на тези загуби на трето лице или чрез приспадането им от печалби, които дъщерното дружество е реализирало през предходни данъчни години, и
- не съществува възможност загубите на чуждестранното дъщерно дружество да бъдат отчетени в страната по установяването му в следващите данъчни години било от него самото, било от трето лице, по-специално в случай на прехвърляне на дъщерното дружество на това трето лице“.

62. Без да даде допълнителни пояснения, Съдът заключава, че след като дружество майка, което е местно лице в държава членка, докаже пред данъчните й органи, че тези условия са изпълнени, изключването на възможността последното да приспадне от своята облагаема в тази държава членка печалба загубите, претърпени от негово чуждестранно дъщерно дружество, е в противоречие със свободата на установяване²⁷.

63. По-нататък, като утвърждава поетапно самостоятелния характер на съображението, свързано със разпределението на данъчните правомощия между държавите членки, в последващите си решения относно отчитането на трансграничните загуби Съдът изглежда поема в направлението на отказ от „изключението Marks & Spencer“.

64. Така в посоченото по-горе Решение по дело Lidl Belgium, в което се разглежда данъчното третиране на загубите на намиращ се в Люксембург (Люксембург) постоянен обект на това дружество, Съдът, за да приеме за пропорционална спорната в това дело данъчноправна уредба, не само заключава, че въпросното дружество не е доказало наличието на условията за прилагане

26 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точки 55 и 56).

27 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе (точка 56).

на това изключение²⁸, но добавя също, в по-общ план, че „ако спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предоставя на държавата членка, в която се намира постоянният обект, правомощието да обложи неговите доходи, предоставянето на главното дружество на възможност да избира дали загубите на споменатия постоянен обект да се отчитат в държавата членка, в която се намира неговото седалище, или в друга държава членка, би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между съответните държави членки“²⁹.

65. Неотдавна, както посочва генералният адвокат г-жа Kokott³⁰, в посоченото по-горе Решение по дело X Holding, отнасящо се до съображението, свързано със запазването на разпределението на данъчните правомощия, Съдът не споменава „изключението Marks & Spencer“, макар да разглежда подробно пропорционалността на данъчноправна уредба на държава членка, която не допуска дружество майка и негово чуждестранно дъщерно дружество да се приемат за едно-единствено данъчнозадължено лице (което би му позволило да избира свободно данъчния режим, приложим за загубите на това дъщерно дружество), тъй като печалбата на последното не се облага съгласно данъчното законодателство на въпросната държава членка.

66. Подобен подход е напълно разбираем, тъй като да се задължи държавата членка, която не притежава данъчни правомощия, да отчете загубите, попадащи в обхвата на правомощията на друга държава членка, когато тези загуби не могат или вече не могат да бъдат отчетени в последната, в крайна сметка означава да не се вземе предвид целта на балансираното разпределение на данъчните правомощия. Всъщност в този случай въпросната цел вече изобщо не може да бъде реализирана³¹.

67. Така с оглед на най-скорошното развитие на съдебната практика генералният адвокат г-жа Kokott смята, че „изключението Marks & Spencer“, причините за установяването на което тя намира за неясни и необясними³², не следва вече да намира приложение, когато изтъкнатата обосновка се отнася единствено до разпределението на данъчните правомощия между държавите членки³³.

68. В контекста на делото, по което изразява тази позиция — отнасящо се до отказа на финландските данъчни органи да разрешат на финландско дружество да приспадне загубите, претърпени от негово шведско дъщерно дружество, което е преустановило дейността си и с което първото иска да се слее — генералният адвокат г-жа Kokott главно предлага на Съда да установи, че въпросният отказ е обоснован с целта да се запази разпределението на данъчните правомощия, без да се поставя въпросът дали за шведското дъщерно дружество все още има възможност за отчитане на прехвърлянето на загуби в държавата членка по установяването му³⁴.

28 — Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе (точка 51).

29 — Пак там (точка 52). Съдът се позовава в това отношение на точка 55 от Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA (C-231/05, Сборник, стр. I-6373), отнасящо се до прехвърлянето на финансови средства в рамките на група дружества.

30 — Точка 53 от заключението й към Решение от 21 февруари 2013 г. по дело A (C-123/11).

31 — Вж. по-специално точка 51 от заключението на генералния адвокат г-жа Kokott към Решение от 21 февруари 2013 г. по дело A, посочено по-горе. Вж. също Решение от 28 февруари 2008 г. по дело Deutsche Shell (C-293/06, Сборник, стр. I-1129, точка 42), в което се посочва, че „[т]ова правомощие [за разпределение на данъчните правомощия] предполага и че една държава членка не би могла да бъде задължавана да взема предвид за нуждите на прилагането на данъчното законодателство отрицателния резултат на едно място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка и принадлежащо на дружество, чието седалище се намира на територията на първата държава, само поради това че от данъчна гледна точка този резултат не може да бъде взет предвид в държавата членка, където е мястото на стопанска дейност“, както и посоченото по-горе Решение по дело Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (точка 49).

32 — Вж. точки 2 и 3 от заключението й към Решение от 21 февруари 2013 г. по дело A, посочено по-горе.

33 — Пак там (точка 52).

34 — Пак там (точка 54).

69. В Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А³⁵ Съдът обаче не възприема това предложение и по същество възпроизвежда схемата на анализ, възприета в посоченото по-горе Решение по дело Marks & Spencer.

70. След като най-напред анализира финландската ограничителна мярка с оглед на трите вече изтъкнати в делото Marks & Spencer съображения³⁶, Съдът, преминавайки на следващо място към проверка на пропорционалността на мярката с оглед на „основната част от [тези] цели“³⁷, припомня, че за да бъде изпълнен този критерий, е важно да се позволи на дружеството майка да докаже, че шведското дъщерно дружество е изчерпало възможностите за отчитане на загубите в държавата членка по установяването му и че не съществува възможност те да бъдат отчетени в същата държава членка в следващите данъчни години³⁸.

71. С оглед на ясния подход, предложен от генералния адвокат г-жа Kokott в нейното заключение, възобновяването по такъв изричен начин на „изключението Marks & Spencer“ несъмнено не е случайно.

72. В посоченото по-горе Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А обаче не са пояснени мотивите за прилагането на това изключение. Подобни пояснения биха били още по-полезни предвид обстоятелството, че това решение е предшествано от тенденция в съдебната практика, която, както бе отбелязано по-горе, указва, че „изключението Marks & Spencer“ е отпаднало или поне е на път да отпадне.

73. Ако, както се потвърждава в посоченото по-горе Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А, случаят не е такъв, Съдът не дава никакви пояснения относно критериите, позволяващи да се определят положенията, в които това изключение е приложимо, и онези, в които то не е приложимо.

74. Потенциален тълкувателен подход, който според мен не трябва да се възприема, е свързаният с броя и естеството на изтъкнатите съображения.

75. Всъщност не смятам, че фактът, че в посоченото по-горе Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А Съдът е разгледал, както в посоченото по-горе Решение по дело Marks & Spencer, трите изтъкнати съображения — като бих искал да припомня, че сред тях е това за разпределението на данъчните правомощия между държавите членки — води до различен извод за пропорционалността на въпросната данъчна мярка, отколкото ако Съдът се беше ограничил да разгледа самостоятелно последното съображение.

76. Ако, по пътя на логиката и както вече бе посочено, разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може самò по себе си да обезсмисли проверката дали са изчерпани възможностите за отчитане на загубите на чуждестранно дъщерно дружество в държавата членка по установяването му, тогава не става ясно как тази възможност за неутрализиране на посочената проверка ще бъде засегната от наличието едновременно на свързана с обществен интерес цел и други съображения, преследвани с една и съща национална данъчна мярка.

77. Друго обяснение, според мен без съмнение по-убедително, би могло да произтича от това дали преследваната от държавата членка цел и приетата за постигането ѝ ограничителна мярка са предвидени в спогодба или са установени едностранно.

35 — Посочено по-горе.

36 — Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А, посочено по-горе (точки 40—46).

37 — Пак там (точка 49).

38 — Пак там (точка 56 и точка 1 от диспозитива).

78. Така в хипотезата, при която данъчната мярка произтича пряко от разпределението на данъчните правомощия между държавите членки в спогодба, не следва да се поставя въпросът за изчерпване на възможностите за отчитане на загубите в компетентната държава членка, тъй като ограничението произтича пряко от разпределението, предвидено в данъчната спогодба, а не от прилагането на една-единствена данъчна система.

79. Това е впрочем разрешението, което Съдът е възприел в точки 47—52 от посоченото по-горе и споменато от запитващата юрисдикция Решение по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* и вече е очертал в посоченото по-горе Решение по дело *Lidl Belgium*.

80. За сметка на това, в случай че целта и приетата за постигането ѝ ограничителна мярка са предвидени само и единствено в една данъчна система (приета едностранно), то може да се разгледа възможността за прилагане на „изключението *Marks & Spencer*“.

81. Ако се възприеме такъв подход в настоящото дело, следва да се установи, че даденият на К отказ, който се основава пряко на клаузите на френско-финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, е пропорционален на целта за разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, без да се налага да се разглежда въпросът дали претърпените от К загуби от недвижим имот във Франция са окончателни.

82. Такова тълкуване на „изключението *Marks & Spencer*“ обаче се сблъсква с някои пречки.

83. От една страна, то силно зависи от процесуални условности, като например дали в рамките на правната уредба по дадено преюдициално запитване ще бъдат взети предвид клаузите на данъчна спогодба³⁹.

84. От друга страна, а това е по-основно, то не съответства на съдебната практика към настоящия момент.

85. Така, макар в посоченото по-горе Решение по дело *X Holding* спорното ограничение (невъзможността дружество майка и неговото чуждестранно дъщерно дружество да бъдат разглеждани като един-единствен стопански субект) да произтича от едностранно приета от Кралство Нидерландия мярка, Съдът прави извод за нейната пропорционалност спрямо целта за разпределение на данъчните правомощия, тъй като за печалбите на чуждестранното дъщерно дружество не се прилага нидерландското данъчно законодателство, без да разглежда предварително приложимостта на „изключението *Marks & Spencer*“.

86. По същия начин, но в обратния случай, след като посочва, че условията за прилагане на „изключението *Marks & Spencer*“ не са изпълнени в делото по главното производство, Съдът установява в посоченото по-горе Решение по дело *Lidl Belgium*, че свободата на установяване допуска дружество, установено в една държава членка, да не може да приспадне от облагаемата си данъчна основа загубите, отнасящи се до негов постоянен обект, който се намира в друга държава членка, макар спорното ограничение да произтича от двустранната данъчна спогодба, сключена между двете засегнати държави членки⁴⁰.

87. В крайна сметка положенията, за които Съдът прилага „изключението *Marks & Spencer*“, остават неясни, както правилно изтъква генералният адвокат г-жа Kokott в своето заключение към Решение от 21 февруари 2013 г. по дело А, посочено по-горе.

39 — За случай, в който Съдът не е взел предвид такава спогодба поради непосочването ѝ от запитващата юрисдикция в правната уредба по делото в главното производство, вж. Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta* (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точки 81—83).

40 — Вж. по-специално правната уредба, изложена от Съда в точки 3—7, както и точки 28 и 52 и диспозитива на посоченото по-горе Решение по дело *Lidl Belgium*.

88. Поради гореизложените причини, както и от съображения за правна сигурност Съдът би могъл да се възползва от случая да изясни прилагането на едно такова изключение и да уточни основната му идея.

89. В противен случай и при липсата на ясен и категоричен отказ от това изключение в случаите, в които данъчните ограничения се обосновават със запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, Съдът би могъл, поне на първо време, да прилага това ограничение само в хипотезите, при които въпросните ограничения произтичат от едностранни мерки на държавите членки — предложение, което може да намери подкрепа в мотивите на посоченото по-горе Решение по дело *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*.

90. Във всеки случай, ако Република Финландия бъде задължена по настоящото дело да наруши, дори и с оглед на спазването на принципа на пропорционалност, разпределението на данъчните правомощия, договорено във френско–финландската спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, това би поставило под въпрос съдебната практика, с която Съдът е признал запазената компетентност на държавите членки. Струва ми се невъзможно да предложи такъв подход на Съда.

91. Поради тези съображения предлагам на преюдициалния въпрос да се отговори в смисъл, че членове 56 ЕО и 58 ЕО допускат държава членка да откаже, по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, на лице, което в нея е неограничено данъчнозадължено, възможността да приспадне претърпяната от него загуба при прехвърлянето на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемата в първата държава членка печалба, която лицето е реализирало при прехвърлянето на акции, при положение че неограничено данъчнозадължено лице в първата държава членка може при определени условия да приспадне от капиталовите си печалби загубите, претърпени при прехвърлянето на такъв недвижим имот, намиращ се в същата държава членка.

III – Заключение

92. Предвид всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставения от *Korkein hallinto-oikeus* преюдициален въпрос по следния начин:

„Членове 56 ЕО и 58 ЕО допускат държава членка да откаже, по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, на лице, което в нея е неограничено данъчнозадължено, възможността да приспадне претърпяната от него загуба при прехвърлянето на намиращ се в друга държава членка недвижим имот от облагаемата в първата държава членка печалба, която лицето е реализирало при прехвърлянето на акции, при положение че неограничено данъчнозадължено лице в първата държава членка може при определени условия да приспадне от капиталовите си печалби загубите, претърпени при прехвърлянето на такъв недвижим имот, намиращ се в същата държава членка“.