



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

17 юли 2014 година*

„Данъчно законодателство — Свобода на установяване — Национален корпоративен данък — Данъчно облагане на групи дружества — Данъчно облагане на чуждестранни места на стопанска дейност на местни дружества — Избягване на двойното данъчно облагане чрез приспадане на данъка (метод на приспадането) — Възстановяване на по-рано приспаднати загуби при прехвърляне на място на стопанска дейност на дружество приобретател от същата група, по отношение на което разглежданата държава членка не упражнява правомощия за данъчно облагане“

По дело C-48/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Østre Landsret (Източен апелативен съд, Дания) с акт от 22 януари 2013 г., постъпил в Съда на 28 януари 2013 г., в рамките на производство по дело

Nordea Bank Danmark A/S

срещу

Skatteministeriet,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: V. Skouris, председател, K. Lenaerts, заместник-председател, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, E. Juhász и A. Borg Barthet, председатели на състави, A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (докладчик), C. Vajda, S. Rodin и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Nordea Bank Danmark A/S, от H. Hansen, advokat,
- за датското правителство, от V. Pasternak Jørgensen, в качеството на представител, подпомагана от K. Lundgaard Hansen, advokat,
- за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

* Език на производството: датски.

- за нидерландското правителство, от M. Bulterman и J. Langer, в качеството на представители,
- за австрийското правителство, от A. Posch, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от W. Roels и C. Barslev, в качеството на представители,
- за Надзорния орган на ЕАСТ, от X. Lewis, G. Mathisen и A. Steinarsdóttir, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 март 2014 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, както и на членове 31 и 34 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“), уреждащи свободата на установяване.
- 2 Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по жалба на Nordea Bank Danmark A/S (наричана по-нататък „Nordea Bank“), дружество по датското право, срещу решения на Skatteministeriet за възстановяване в данъчната основа на по-рано приспаднати загуби във връзка с нейни места на стопанска дейност в чужбина.

Правна уредба

Международно право

- 3 Член 7, параграф 1 от Спогодбата между скандинавските държави за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, сключена в Хелзинки на 23 септември 1996 г. (SopS 26/1997, наричана по-нататък „Скандинавската спогодба“), предвижда:

„Печалбите на предприятие на едната договаряща държава се облагат само в тази държава, освен ако това предприятие упражнява дейността си в другата договаряща държава посредством разположено там място на стопанска дейност. Ако предприятието упражнява дейността си по този начин, печалбите на това предприятие се облагат в другата държава, но само до размера, който може да се отнесе към това място на стопанска дейност“.

- 4 Съгласно член 25 от тази спогодба договарящите държави са избрали да избегнат двойното данъчно облагане на местата на стопанска дейност по т.нар. метод „на приспадане“. На това основание държавата, за която предприятието е местно лице, предоставя облекчение в размера на платения в държавата на източника корпоративен данък.

Датската правна уредба

- 5 Съгласно приложимата към спора по главното производство датска правна уредба при определяне на данъчния финансов резултат всяко местно дружество отчита текущите печалби и загуби от местата си на стопанска дейност в чужбина.

- 6 В случай на пълно или частично прехвърляне на място на стопанска дейност на приобретател — трето лице, или на дружество от същата група, датското дружество се облага при отчитане на печалбите или загубите, реализирани от всички активи, отредени за дейността, която е предмет на прехвърляне, включително нематериалните извънбалансови активи.
- 7 За целта активите, които са предмет на прехвърляне, се оценяват по пазарна стойност съгласно член 2 от Закона за определяне на доходните данъчни задължения към държавата (lov om påligningen af indkomstskat til staten „Ligningsloven“, наричан по-нататък „Ligningslov“), който в редакцията, приложима по главното производство, гласи:

„Данъчнозадължените лица, които

- 1) се контролират от физически или юридически лица, или
- 2) контролират юридически лица, или
- 3) са свързани с юридическо лице в рамките на една и съща група, или
- 4) имат място на стопанска дейност в чужбина, или
- 5) са чуждестранни физически или юридически лица с място на стопанска дейност в Дания,

при изчисляване на данъчния финансов резултат прилагат цени и условия по търговските или финансови сделки с горепосочените физически или юридически лица и места на стопанска дейност (контролирани сделки), каквито биха се прилагали, ако сделките бяха осъществени между несвързани страни“.

- 8 Член 33 D, параграф 5 от Ligningslov, приложим към спора по главното производство, гласи следното:

„При прехвърляне на намиращо се в друга държава, на Фаройските острови или на о-в Гренландия място на стопанска дейност или на част от него, на свързано дружество [...] приспадатите 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 [...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 9 Седалището на Nordea Bank е в Дания.
- 10 Между 1996 г. и 2000 г. тя осъществява дейности по банкиране на дребно във Финландия, Швеция и Норвегия чрез работещи на загуба места на стопанска дейност, поради което законосъобразно приспада съответните загуби от данъчния си финансов резултат в Дания.
- 11 През 2000 г. дейността на тези места на стопанска дейност претърпява реорганизация: офисите са затворени, на клиентите е предложена възможност да запазят сметките си при идентични условия в дъщерните дружества на Nordea Bank в същите държави, а половината служители в местата на стопанска дейност са преназначени в дъщерните дружества или в други местни дружества от същата група.

- 12 Съгласно формулировката на запитващата юрисдикция, която не е била оспорена от страните в главното производство, тази операция наподобява частично прехвърляне на дейности, по отношение на които Кралство Дания упражнява правомощия за данъчно облагане, на дружества приобретатели от една и съща група, по отношение на които то не упражнява такива правомощия.
- 13 На основание член 33 D, параграф 5 от Ligningslov, Skatteministeriet възстановява в облагаемия финансов резултат на Nordea Bank приспаднатите по-рано загуби от прехвърлените дейности, които не са били прихванати с последващи печалби.
- 14 Като счита, че това възстановяване е в нарушение на свободата на установяване, Nordea Bank подава жалба по административен ред до Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане), след което обжалва нейния отказ пред Østre Landsret.
- 15 При тези обстоятелства Østre Landsret спира производството и ,поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС (предишни член 43 ЕО и член 48 ЕО) и член 31 във връзка с член 34 [от Споразумението за ЕИП] 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?“.

По преюдициалния въпрос

- 16 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, както и членове 31 и 34 от Споразумението за ЕИП не допускат законодателство на държава членка, съгласно което в случай на прехвърляне от местно дружество на място на стопанска дейност в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, на чуждестранно дружество от същата група по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се възстановяват в данъчната печалба на дружеството прехвърлителя.
- 17 Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава в полза на гражданите на Европейския съюз, им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани. В съответствие с член 54 ДФЕС тя обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. в този смисъл решенията Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, т. 35, и Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 30).
- 18 Макар разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до свободата на установяване, да имат за цел да осигурят национален режим в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата по произход да препятства установяването на

учредено по нейното законодателство дружество в друга държава членка, и по-специално чрез място на стопанска дейност (вж. в този смисъл решение *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 19 и 20).

- 19 От практиката на Съда е видно, че свободата на установяване се възпрепятства, ако съгласно законодателството на държава членка местно дружество, което притежава дъщерно дружество или място на стопанска дейност в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, е подложено на различно, по-неблагоприятно данъчно третиране в сравнение с местно дружество, което притежава място на стопанска дейност или дъщерно дружество в първата държава членка (в този смисъл вж. по-специално решения *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, точки 16—22 и *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, т. 20—34).
- 20 Важно е да се отбележи, че разпоредба, която позволява загубите на място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, да бъдат отчетени при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на главното дружество, представлява данъчно предимство (вж. в този смисъл решение *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, т. 23).
- 21 Налага се констатацията, че разглежданите в главното производство разпоредби на член 33 D, параграф 5 от *Ligningslov* водят до лишаването от подобно предимство на датските дружества, които притежават място на стопанска дейност в чужбина, спрямо онези, които притежават място на стопанска дейност в Дания. Действително посочените разпоредби въвеждат правило за възстановяването на законосъобразно приспаднати загуби във връзка с прехвърлени чуждестранни места на стопанска дейност, което не се прилага при прехвърляне при идентични условия на местни за Дания места на стопанска дейност.
- 22 Такова неблагоприятно третиране може да разколебае датско дружество да упражнява дейността си посредством място на стопанска дейност, намиращо се в държава членка или в държава — страна по Споразумението от ЕИП, различна от Кралство Дания, и следователно представлява ограничение, което по принцип е забранено от разпоредбите на Договора и на Споразумението за ЕИП относно свободата на установяване.
- 23 От практиката на Съда следва, че такова ограничение може да бъде допуснато само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако е обосновано с императивно съображение от обществен интерес (вж. в този смисъл решение *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 17 и цитираната съдебна практика).
- 24 Що се отнася до съпоставимостта на положенията, следва да се отбележи, че по принцип местата на стопанска дейност, намиращи се в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, не се намират в съпоставимо положение с местата на стопанска дейност в страната от гледна точка на мерките, предвидени от държавата членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество. При все това, като облага печалбата на местата на стопанска дейност, намиращи се във Финландия, Швеция и Норвегия, с датски данък, Кралство Дания ги приравнява на местата на стопанска дейност в страната, що се отнася до приспадането на загубите (вж. по аналогия решение *Denkavit Internationaal* и *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 34 и 35).
- 25 При това положение ограничението може да произтича единствено от императивни съображения от обществен интерес. Ограничението в такъв случай обаче трябва освен това да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. решение *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, т. 27 и цитираната съдебна практика).

- 26 В тази връзка датското правителство сочи необходимостта да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки във връзка с недопускането да се избягват данъци.
- 27 Следва да се напомни, че при липса на приети от Съюза мерки за уеднаквяване или хармонизация държавите членки запазват компетентността си да определят, чрез спогодби или едностранно, критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане, както и че запазването на това разпределяне е законосъобразна цел, призната от Съда (вж. по-специално решение *Argenta Spaarbank*, EU:C:2013:447, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 28 Съгласно мотивите към *Ligningslov*, целта на правилото за възстановяване на загубите, приспаднати във връзка с чуждестранните места на стопанска дейност, „е например да не се допуска датски дружества да приспаднат загуби от чуждестранни клонове само дотогава, докато клонът започне да генерира печалба, след което да го прехвърлят на свързано чуждестранно дружество и така действителното възстановяване на загубите в данъчния финансов резултат в Дания да стане невъзможно“.
- 29 В този смисъл целта на датското законодателство е да се предотврати рискът от избягване на данъци, което би се изразявало по-специално в организирането на дейността на групата по такъв начин, че да приспада от данъчния си финансов резултат, облагаем в Дания, загубите на генериращо загуби място на стопанска дейност, намиращо се във Финландия, Швеция или Норвегия, след което, когато това място на стопанска дейност стане рентабилно, да прехвърли дейностите му на контролирано от него дружество, което е данъчнозадължено лице, но не в Дания, а във Финландия, Швеция или Норвегия.
- 30 Ако Кралство Дания бъде лишено от възможността да възстановява така приспаднатите загуби в данъчната печалба на датското дружество прехвърлител, при положение че е загубило правото да облага евентуалните бъдещи печалби, подобна схема би намалила по изкуствен начин базата на облагане в страната и би дала отражение върху разпределението на правомощията за данъчно облагане, произтичащо от Скандинавската спогодба.
- 31 Това законодателство обаче надхвърля необходимото за постигане на посочената цел.
- 32 В това отношение следва да се напомни, че целта на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане е да се запази симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите (вж. решение *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 33 Необходимостта да се запази тази симетрия изисква загубите, приспаднати във връзка с място на стопанска дейност, да могат да се компенсират с облагането на генерираната от същото печалба в рамките на данъчната компетентност на разглежданата държава членка, а именно както печалбата, реализирана през целия период, в който това място на стопанска дейност е част от местното дружество, така и печалбата, реализирана в момента на прехвърлянето на посоченото място на стопанска дейност.
- 34 Няма спор, че печалбата на място на стопанска дейност, принадлежащо на местно дружество, реализирана преди прехвърлянето на това място на стопанска дейност на чуждестранно дружество от същата група, се облага с данък в Дания, въпреки че член 25 от Скандинавската спогодба предвижда на местното дружество да се предостави данъчен кредит, за да се неутрализира рискът от евентуално двойно данъчно облагане.

- 35 Освен това член 2 от Ligningslov въвежда по-специално правилото, че прехвърляните в рамките на група от дружества активи се оценяват при пазарни условия. Евентуалната печалба, реализирана при прехвърлянето, впоследствие се включва в данъчния финансов резултат на датското дружество прехвърлител.
- 36 При това положение действаща в държава членка разпоредба, например член 33, параграф 5 от Ligningslov, която предвижда в случай на прехвърляне от местно дружество на място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, на приобретател, чуждестранно дружество от същата група, възстановяването на приспаднатите по-рано загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност, надхвърля необходимото за постигане на целта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия, при положение че първата държава членка облага печалбите, произтичащи от посоченото място на стопанска дейност преди прехвърлянето му, включително печалбите от самото прехвърляне.
- 37 Този извод не се променя от посоченото от датското правителство обстоятелство, че при прехвърляне в рамките на групата за него би било трудно да провери пазарната стойност на прехвърляно в друга държава членка търговско предприятие.
- 38 Всъщност подобни затруднения не са специфична особеност на презграничните положения, тъй като няма как и в момента датската администрация да не извършва подобни проверки, когато продажбата на търговско предприятие се извършва в рамките на прехвърляне в група от дружества на място на стопанска дейност в страната.
- 39 В допълнение, при всички случаи датските данъчни органи разполагат с възможността да поискат от дружеството прехвърлител необходимите според тях документи, за да проверят дали стойността на търговското предприятие за целите на изчисляване на печалбата от прехвърлянето на чуждестранно място на стопанска дейност отговаря на пазарната стойност съгласно правилото на член 2 от Ligningslov.
- 40 От всички изложени по-горе съображения е видно, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, както и членове 31 и 34 от Споразумението за ЕИП не допускат законодателство на държава членка, съгласно което, в случай на прехвърляне от местно дружество на място на стопанска дейност в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за ЕИП, на приобретател, чуждестранно дружество от същата група, по-рано приспаднатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се възстановяват в данъчната печалба на дружеството прехвърлител, при положение че първата държава членка облага както печалбите, реализирани от посоченото място на стопанска дейност преди прехвърлянето му, така и печалбите от самото прехвърляне.

По съдебните разноски

- 41 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, както и членове 31 и 34 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година не допускат законодателство на държава членка, съгласно което, в случай на прехвърляне от местно дружество на място на

стопанска дейност в друга държава членка или в друга държава — страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, на приобретател, чуждестранно дружество от същата група, по-рано приспадатите загуби във връзка с прехвърленото място на стопанска дейност се възстановяват в данъчната печалба на дружеството прехвърлител, при положение че първата държава членка облага както печалбите, реализирани от посоченото място на стопанска дейност преди прехвърлянето му, така и печалбите от самото прехвърляне.

Подписи