



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

12 юни 2018 година\*

„Преюдициално запитване — Член 49 ДФЕС — Корпоративен данък — Свобода на установяване — Местно дружество — Облагаема печалба — Данъчно облекчение — Приспадане на загубите на местни постоянни обекти — Разрешение — Приспадане на загубите на чуждестранни постоянни обекти — Изключване — Изключение — Незадължителен режим на общо международно данъчно облагане“

По дело C-650/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Østre Landsret (Източен регионален съд, Дания) с акт от 12 декември 2016 г., постъпил в Съда на 19 декември 2016 г., в рамките на производство по дело

**A/S Bevola,**

**Jens W. Trock ApS**

срещу

**Skatteministeriet,**

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, А. Tizzano, заместник-председател, М. Ilešič, L. Bay Larsen, А. Rosas и J. Malenovský, председатели на състави, J.-С. Bonichot (докладчик), М. Safjan, D. Šváby, А. Prechal, С. Lycourgos, М. Vilaras и Е. Regan, съдии,

генерален адвокат: М. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: R. Schiano, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 октомври 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за A/S Bevola и Jens W. Trock ApS, от Н. Peytz, advokat,
- за Skatteministeriet, от S. Horsbøl Jensen, advokat,
- за датското правителство, от С. Thorning, в качеството на представител, подпомаган от S. Horsbøl Jensen, advokat,

\* Език на производството: датски.

- за германското правителство, от Т. Henze, в качеството на представител,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. De Socio, avvocato dello Stato,
- за австрийското правителство, от F. Koppensteiner, G. Eberhard и E. Lachmayer, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels, R. Lyal и S. Maaløe, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 януари 2018 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между A/S Bevola и Jens W. Trock ApS, дружества по датското право, и Skatteministeriet (Министерство на финансите, Дания) относно отказа на датските органи да разрешат на Bevola да приспадне от облагаемия си доход загубите на клона си във Финландия.

#### Датското право

- 3 Член 8, параграф 2 от Selskabsskatteloven (Законът за корпоративния данък), изменен със Закон № 426 от 6 юни 2005 г. (наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“), гласи:

„Облагаемият доход не включва приходите и разходите, свързани с постоянен обект или недвижима собственост в друга държава, на Фарьорските острови или на остров Гренландия, при спазване на разпоредбите на член 31А. [...]“.

- 4 Член 31 от същия закон гласи:

„1) Спадащи към една група дружества, сдружения и т.н. [...] се облагат общо (общо национално данъчно облагане). „Спадащи към една група дружества, сдружения и т.н.“ означава дружества, сдружения и т.н., които в даден момент от финансовата година са част от една и съща група: вж. член 31С. За целите на член 31С, параграфи 2—7 недвижимата собственост се приравнява на постоянен обект. „Крайно дружество майка“ означава дружество майка, което не е дъщерно на друго дружество (вж. член 31С).

2) За дружествата, които се облагат общо, се изготвя общ отчет за доходите, който включва сумата от облагаемите доходи на всяко отделно дружество, подлежащо на общо облагане, изчислена в съответствие с общите разпоредби на данъчното законодателство, и изключенията, приложими за дружествата, които подлежат на общо облагане. Загуби, понесени от постоянен обект, могат да се приспадат от доходите на други дружества само ако съгласно разпоредбите в другата държава, на Фарьорските острови или на остров Гренландия, където е установено дружеството, загубите не могат да бъдат включени в отчета за доходите на дружеството в тази друга държава, на Фарьорските острови или на остров Гренландия, където е установено дружеството, или ако е избрано общо международно данъчно облагане съгласно член 31А. Общият облагаем доход се изчислява след приспадане за всяко отделно дружество на загубите

от предходни данъчни периоди, които могат да се пренасят. При положителна разлика печалбата се разпределя пропорционално между дружествата, реализирали печалба. При отрицателна разлика за финансовия период загубата се разпределя пропорционално между дружествата, понесли загуба, и се пренася от съответното дружество за следващата финансова година. Загубите на дружество във връзка с периодите на общото данъчно облагане могат да се приспадат само от печалбите на същото дружество. При пренасянето на загуби първи се приспадат най-старите. Загубите на дружество от предходни финансови години могат да се приспадат от печалбите на друго дружество само ако са понесени през финансова година, през която съответните дружества се облагат общо, и общото облагане не е прекратено впоследствие.

[...]

4) При общото национално данъчно облагане крайното дружество майка, включено в общото облагане, се определя за управляващо дружество за целите на общото облагане. В случай че са налице само хоризонтално свързани облагаеми датски дружества, без облагаемо датско крайно дружество майка, едно от спадащите към групата дружества, включени в общото облагане, се определя за управляващо дружество. [...] Управляващото дружество отговаря за плащането на целия данък върху облагаемия доход. [...]

5) Всички дружества, включени в общото облагане, изчисляват облагаемия доход за същия период като управляващото дружество, независимо от счетоводната година съгласно разпоредбите на дружественото право (вж. член 10, параграф 5).

[...]

7) Дружествата, подлежащи на общо облагане, разполагат с възможност при изчисляването на облагаемия доход да не включват загубите, включително пренесените от предходни финансови години. Загубите, съответстващи на облагаемия доход на подлежащи на общо облагане постоянен обект или дъщерно дружество в Дания, могат да не се приспадат, когато доходът на съответния постоянен обект или дъщерно дружество е включен в отчета за доходите извън Дания, при условие че данъчните облекчения в съответната държава съответстват на данъчния облекчителен режим, предвиден в член 33 от Закона за определяне на данъчните задължения. В такъв случай неприпаднатата сума се пренася за следващите финансови години в съответствие с разпоредбите на член 15 от Закона за определяне на данъчните задължения. Ако неприпаднатата сума е по-малка от общите загуби, тази сума се разпределя пропорционално сред понесените загуба дружества“.

5 Член 31А, параграф 1 от Закона за корпоративния данък гласи:

„Крайното дружество майка може да избере общо данъчно облагане за спадащите към една група дружества, сдружения и пр., които се облагат общо съгласно член 31; същото се отнася и за всички установени извън Дания дружества, сдружения и т.н., част от групата, в която никой от участниците не е лично отговорен за задълженията на дружеството и която разпределя печалбата пропорционално на записания капитал на участниците (общо международно данъчно облагане). Изборът обхваща също всички постоянни обекти и цялата недвижима собственост извън Дания на установените в и извън Дания дружества, сдружения и т.н., които подлежат на общо облагане. Разпоредбите на член 31 относно общото национално данъчно облагане се прилагат *mutatis mutandis* за общото международно данъчно облагане, с допълненията и изключенията, посочени в параграфи 2—14 по-долу. [...]“.

6 Член 31А, параграф 3 от същия закон гласи:

„Изборът на общо международно облагане е обвързващ за дружеството майка за срок от 10 години при спазване на разпоредбите на шесто и седмо изречение. [...] Крайното дружество майка може да прекрати общото данъчно облагане, като в такъв случай дължимият данък следва да се възстанови в пълен размер (вж. параграф 11)“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос**

- 7 Bevola е дружество със седалище в Дания. То предлага гама от продукти, предназначени за производството на товарни автомобили и ремаркета и използвани в търговията на едро. То е пряко и непряко дъщерно дружество на други датски дружества, които се контролират от Jens W. Trock — дружество майка на групата, чието седалище също е в Дания.
- 8 Финландският клон на Bevola е закрит през 2009 г. Дружеството твърди, че след закриването загубите на клона му, които възлизат на нетната сума от 2,8 милиона датски крони (DKK) (приблизително 375 000 EUR), не са и не могат да бъдат приспаднати във Финландия.
- 9 Поради това Bevola иска да приспадне тези загуби от облагаемия си доход в Дания за данъчната 2009 г.
- 10 Данъчната администрация отхвърля искането, тъй като счита, че член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък не допуска включване в облагаемия доход на приходите и разходите, свързани с постоянен обект или с недвижим имот в чужда държава, освен ако дружеството не е избрало режима на общо данъчно облагане по член 31А от същия закон.
- 11 Отказът на данъчната администрация е потвърден с решение на Landsskatteretten (Национална комисия по въпросите на данъчното облагане, Дания) от 20 януари 2014 г., което Bevola и Jens W. Trock обжалват пред Østre Landsret (Източен регионален съд, Дания). Bevola и Jens W. Trock твърдят, че въпросните загуби щяха да могат да се приспаднат, ако бяха понесени от датски клон на Bevola, и че тази разлика в третирането представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС. Ограничението надхвърляло необходимото за гарантиране на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки в случай като този на Bevola, при който не съществувала каквато и да било възможност за отчитане на загубите на финландския му клон. Според Bevola и Jens W. Trock относимо към случая на Bevola е решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763), в което Съдът приема, че изключване на възможността местно дружество майка да приспадне загубите, понесени от нейно чуждестранно дъщерно дружество, когато последното е изчерпало възможностите за отчитане на загубите в страната, където е установено, противоречи на правото на Съюза.
- 12 Запитващата юрисдикция иска да се установи релевантността на споменатото решение с оглед по-специално на предвидената от националното право възможност да се избере допускащият такова приспадане режим на „общо международно данъчно облагане“.
- 13 При тези обстоятелства Østre Landsret (Източен регионален съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли член 49 ДФЕС национален данъчен режим като разглеждания в главното производство, който дава възможност да се приспадат загуби на местни клонове, при положение че такава възможност за приспадане не се предоставя за загубите на клонове, установени в други държави членки, включително при обстоятелства, аналогични с

разгледаните от Съда в решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 55—56), освен ако групата е избрала общо международно данъчно облагане при описаните в главното производство обстоятелства?“.

### **По преюдициалния въпрос**

- 14 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което изключва възможността от облагаемата печалба на местните дружества да се приспадат загубите на установени в други държави членки техни постоянни обекти — дори и да е установено, че там тези загуби вече не могат да бъдат отчетени — освен ако съответното местно дружество не е избрало режим на общо международно данъчно облагане като разглеждания в главното производство.

### **Предварителни бележки**

- 15 Свободата на установяване, която е призната в член 49 ДФЕС в полза на гражданите на Европейския съюз, обхваща съгласно член 54 ДФЕС 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 други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство.
- 16 Макар съгласно редакцията им разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, свързани със свободата на установяване, да имат за цел да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата членка по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка (решение от 23 ноември 2017 г., A, C-292/16, EU:C:2017:888, т. 24).
- 17 Тези съображения са приложими и когато дружество, установено в една държава членка, извършва дейност в друга държава членка чрез постоянен обект (решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 20).
- 18 В този смисъл Съдът вече е приел, че разпоредба, която допуска отчитане на загубите на постоянен обект за целите на определяне на облагаемата печалба на притежаващото го дружество, представлява данъчно предимство (вж. в този смисъл решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 23).
- 19 Предоставянето на такова предимство в случаите, когато загубите са на установен в държавата членка на местното дружество постоянен обект, но не и когато загубите са на установен в друга държава членка постоянен обект, води до поставяне на местното дружество в по-неблагоприятно данъчно положение, ако постоянният му обект е установен в друга държава членка, отколкото ако е установен в същата като неговата държава членка. Поради тази разлика в третирането местно дружество може да бъде разубедено да упражнява дейността си посредством установен в друга държава членка постоянен обект (вж. в този смисъл решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 24 и 25).

- 20 Разлика в третирането, следваща от данъчното законодателство на държава членка във вреда на дружествата, които упражняват свободата си на установяване, не представлява обаче пречка за тази свобода, ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или е обоснована с императивно съображение от общ интерес и е пропорционална на тази цел (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 20).

### *По разликата в третирането*

- 21 Съгласно член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък облагаемият доход не включва приходите и разходите, свързани с постоянен обект или недвижима собственост в друга държава, на Фарьорските острови или на остров Гренландия, при спазване на разпоредбите на член 31А от същия закон. Споменатият член 31А предвижда, че крайното дружество майка може да избере режима на общо международно данъчно облагане, тоест да реши, че всички местни и чуждестранни дружества от групата, в това число и установените в или извън Дания постоянни обекти и недвижими имоти, ще подлежат на данъчно облагане в Дания.
- 22 На първо място, следва да се разгледа въпросът дали споменатият член 8, параграф 2 води до разлика в третирането между датските дружества, които притежават постоянен обект в Дания, и тези, чийто постоянен обект е установен в друга държава членка.
- 23 В това отношение следва да се отбележи, че член 8, параграф 2 изключва от облагаемия доход на датските дружества както приходите, така и разходите на установените им в друга държава членка постоянни обекти. Отказът на Кралство Дания да упражни данъчната си компетентност спрямо установените в чужбина постоянни обекти на датски дружества не е обаче непременно неблагоприятен за последните, а може дори да представлява данъчно предимство, ако по-специално приходите на постоянния обект се облагат там с по-ниска данъчна ставка, отколкото в Дания.
- 24 Запитващата юрисдикция счита, че това не е така в случаи като на Bevola, при които чуждестранният постоянен обект е прекратил дейността си и загубите му не са и не могат вече да бъдат приспаднати в държавата членка по установяването му. При това положение всъщност разпоредбите на член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък не допускат датско дружество да приспадне загубите на чуждестранен постоянен обект, но допускат да приспадне загубите на постоянен обект в Дания. При тези обстоятелства датско дружество, което притежава постоянен обект в друга държава членка, е третирано по-неблагоприятно, отколкото датско дружество, което притежава постоянен обект в Дания.
- 25 На второ място, следва да се прецени дали констатираната разлика в третирането би могла да се постави под въпрос с оглед на възможността, предвидена в член 31А от Закона за корпоративния данък за датските дружества, които притежават дъщерни предприятия, клонове или недвижими имоти в други държави членки, да изберат режима на общото международно данъчно облагане.
- 26 Вярно е наистина, че при прилагането на този незадължителен режим датско дружество може да приспадне от облагаемия си доход в Дания загубите на установен в друга държава членка свой постоянен обект, също както може да приспадне и загубите на установените в Дания свои постоянни обекти.
- 27 За да се ползва обаче общото международно данъчно облагане, трябва да са изпълнени две много ограничаващи условия. От една страна, всички приходи на групата — независимо дали са реализирани от дружества, постоянни обекти или недвижими имоти в Дания или другаде —

трябва да подлежат на облагане с корпоративен данък в тази държава членка. От друга страна, член 31А от Закона за корпоративния данък предвижда, че изборът на режима по принцип следва да е за период от най-малко десет години.

- 28 От изложеното следва, че Законът за корпоративния данък установява разлика в третирането между датските дружества, които притежават постоянен обект в Дания, и тези, чийто постоянен обект е установен в друга държава членка.
- 29 Тази разлика в третирането може да направи по-непривлекателно за датските дружества упражняването на свободата им на установяване чрез създаване на постоянни обекти в други държави членки. Следва все пак обаче да се провери дали споменатата разлика не се отнася до положения, които, както бе припомнено в точка 20 от настоящото решение, не са обективно сходни.

### *По сходството на положенията*

- 30 Датското, германското и австрийското правителство твърдят, че клон на датско дружество, установен в друга държава членка, не се намира в обективно сходно положение с датски клон на такова дружество, тъй като не подлежи на данъчно облагане в Кралство Дания. В решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Съдът приема, че постоянен обект, установен в държава членка, различна от тази на седалището на дружеството, на което принадлежи, се намира в същото положение като постоянен обект, установен в държавата членка на седалището на дружеството, само ако чуждестранният постоянен обект е данъчнозадължено лице в последната държава и следователно доходите му подлежат на облагане там.
- 31 Въпреки че споделя това тълкуване в решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Европейската комисията счита, че то не съответства на предходната практика на Съда, в която не се отдава значение на съображението за разлика в третирането. Според нея то не трябва да се взема предвид при анализа на сходството между трансгранично и вътрешно положение. В противен случай за две положения трябва да се приеме, че не са сходни, само поради това че държавата членка е избрала да ги третира по различен начин.
- 32 В това отношение следва да се напомни, че съгласно практиката на Съда сходството между трансграничните и вътрешните положения трябва да се преценява, като се взема предвид целта на съответните национални разпоредби (решения от 18 юли 2007 г., *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 38, от 25 февруари 2010 г., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 22 и от 12 юни 2014 г., *SCA Group Holding и др.*, C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:1758, т. 28).
- 33 Противно на поддържаното от Комисията, в решенията от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Съдът не изоставя посочения метод за преценка на сходството на положения, като впрочем изрично го прилага в следващи свои решения (решения от 21 декември 2016 г., *Masco Denmark и Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, т. 29, от 22 юни 2017 г., *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, т. 53 и от 22 февруари 2018 г., *X и X*, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 33).
- 34 В решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Съдът само приема, че не се налага да се спира върху целта на разглежданите национални разпоредби, когато те предвиждат еднакво данъчно третиране, както за постоянните обекти в чужбина, така и за тези в страната. Всъщност, ако третира еднакво тези две категории постоянни обекти за целите на облагането на реализираните от тях печалби, законодателят на държава членка приема, че с оглед на реда

- и условията на данъчното им облагане не съществува никаква обективна разлика в положенията, която може да обоснове разлика в третирането им (вж. в този смисъл решение от 28 януари 1986 г., Комисия/Франция, 270/83, EU:C:1986:37, т. 20).
- 35 Решенията от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), могат обаче да се разбират само в смисъл, че когато национално данъчно законодателство третира две положения различно, те не могат да се считат за сходни. Съдът всъщност приема, че прилагането на различни данъчни режими към дадено местно дружество според това дали притежаваният от него постоянен обект е местно или чуждестранно лице не може да представлява валиден критерий за преценката на обективното сходство на положенията (вж. в този смисъл решение от 22 януари 2009 г., *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, т. 33). Освен това, да се приеме, че при всички случаи държава членка може да прилага различно третиране само поради факта че постоянен обект на местно дружество е установен в друга държава членка, би означавало да се изпразни от съдържание член 49 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2010 г., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 23). Ето защо сходството между положенията следва да се прецени — съгласно цитираната в точки 32 и 33 от настоящото решение съдебна практика — с оглед на целта на разглежданите национални разпоредби.
- 36 В случая член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък изключва от облагаемия доход на датските дружества печалбите и загубите на установен в друга държава членка постоянен обект, освен ако съответното дружество не е избрало режима на общото международно данъчно облагане по член 31А от същия закон. Посоченото законодателство има за цел избягване на двойното данъчно облагане на печалбите, а заедно с това и на двойното приспадане на загубите на притежаващите такива постоянни обекти датски дружества. Следователно положението на тези дружества трябва да бъде сравнено с това на притежаващите постоянни обекти в Дания датски дружества.
- 37 Във връзка с това Съдът приема, че по отношение на мерките, предвидени от държава членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местните дружества, тези от дружествата, които притежават постоянен обект в друга държава членка, по принцип не са в сходно положение с това на дружествата, които притежават местен постоянен обект (вж. в този смисъл решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24, и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 27).
- 38 Въпреки това, що се отнася до загубите на чуждестранен постоянен обект, който е прекратил дейността си и чиито загуби не могат повече да се приспадат от облагаемата му печалба в държавата членка, в която е упражнявал дейността си, положението на местно дружество, което притежава такъв постоянен обект, не се различава — с оглед на целта за предотвратяване на двойното приспадане на загуби — от положението на местно дружество, което притежава местен постоянен обект.
- 39 Накрая, следва да се подчертае, че разглежданите национални разпоредби за избягване на двойното данъчно облагане на печалбите и за избягване на двойното приспадане на загубите на чуждестранните постоянни обекти по принцип имат за цел да гарантират съответствие между данъчното облагане на дружество, което притежава такъв постоянен обект, и неговите финансови възможности. Все пак финансовите възможности на дружество, което притежава чуждестранен постоянен обект, претърпял окончателни загуби, са засегнати по същия начин, както и финансовите възможности на дружество, което притежава претърпял такива загуби местен постоянен обект. Следователно, както посочва и генералният адвокат в точка 59 от заключението си, в това отношение двете положения са сходни.
- 40 От изложеното следва, че разглежданата в главното производство разлика в третирането се отнася до обективно сходни положения.



**По обосноваността на ограничението**

- 41 Кралство Дания поддържа, че тази разлика в третирането може да бъде обоснована, на първо място, с оглед на запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.
- 42 В това отношение следва да се напомни, че за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да се наложи към стопанската дейност на дружествата, установени в една от споменатите държави, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите (решение от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 28).
- 43 В случая евентуално предоставяне от Кралство Дания на възможност за местните дружества да приспадат загубите на техни постоянни обекти в други държави членки, било в Дания, било в държавата членка по установяването на съответния постоянен обект, дори и да не са избрали да се ползват от режима на общото международно данъчно облагане, чувствително би засегнало балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като в зависимост от избора на дружеството данъчната основа би се увеличила в едната държава членка и намалила в другата (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 44 Датското правителство обосновава разглежданата в главното производство разлика в третирането, на второ място, с необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчния режим.
- 45 В това отношение Съдът вече е приел, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да обоснове ограничение върху упражняването на гарантираните с Договора за функционирането на ЕС свободи на движение. Все пак, за да може да се допусне такава обосновка, е необходимо да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение, като прекият характер на тази връзка трябва да се преценява с оглед на целта на разглежданата правна уредба (решение от 30 юни 2016 г., Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, т. 30 и цитираната съдебна практика).
- 46 В случая разглежданото данъчно предимство представлява възможност за местно дружество, което притежава също местен постоянен обект, да отрази загубите на този обект в облагаемия си финансов резултат. Член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък изключва от това предимство дружествата, чийто постоянен обект е установен в друга държава членка, освен ако те не са избрали режима на общото международно данъчно облагане по член 31А от същия закон.
- 47 Това данъчно предимство пряко се компенсира от включването в облагаемия финансов резултат на местното дружество на евентуалните печалби на местния постоянен обект. Обратно, член 8, параграф 2 от споменатия закон освобождава от корпоративен данък печалбите, реализирани от установен в друга държава членка постоянен обект, освен ако притежаващото този обект дружество не е избрало да се ползва от режима на общото международно данъчно облагане по член 31А от същия закон.
- 48 В този смисъл самият текст на член 8, параграф 2 от Закона за корпоративния данък установява пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение.

- 49 Тази пряка връзка е необходима с оглед на целта на разглежданите в главното производство национални разпоредби, която, както бе посочено в точка 39 от настоящото решение, по-специално е да се гарантира съответствие между данъчното облагане на дружество, което притежава чуждестранен постоянен обект, и неговите финансови възможности.
- 50 Възможност, ако на дружество, което има постоянен обект в друга държава членка, се разреши да приспада от финансовия си резултат загубите на този обект, без да бъде облагано за печалбите на същия, то финансовите възможности на дружеството биха били системно подценявани.
- 51 Ето защо разглежданата разлика в третирането е убедително обосновавана с оглед на запазването на съгласуваността на данъчната система.
- 52 Впрочем избягването на риска от двойно приспадане на данъци, макар и да не е изрично изтъкнато от датското правителство, също може да обоснове ограничение на свободата на установяване като разглежданото в главното производство (вж. в този смисъл решение от 3 февруари 2015 г., Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 24).
- 53 Следователно разглежданото в главното производство законодателство може да бъде обосновано едновременно с няколко императивни съображения от общ интерес, а именно с балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, съгласуваността на датската данъчна система и необходимостта от избягване на риска от двойно приспадане на загубите.
- 54 При все това трябва да се провери дали посоченото законодателство не надхвърля необходимото за постигането на тези цели.

### *По пропорционалността*

- 55 Както се отбелязва в точки 26 и 27 от настоящото решение, датско дружество, което притежава чуждестранен постоянен обект, не може да приспадне загубите му, освен ако не избере режима на общото международно данъчно облагане при спазване на свързаните с този режим условия.
- 56 В това отношение е важно да се подчертае, че ако можеше свободно да определя обхвата на споменатото общо облагане, местното дружество щеше да може по свое усмотрение да реши да включи в него само чуждестранните си постоянни обекти, които са претърпели загуби, тъй като така ще приспадне тези загуби от облагаемите си приходи в Дания, а да изключи постоянните си обекти, които са реализирали печалби и които в държавата членка по установяването си подлежат на облагане при по-благоприятна данъчна ставка, отколкото в Дания. Освен това възможността да променя всяка година обхвата на общото международно данъчно облагане би позволила на местното дружество да избира свободно държавата членка, в която разглежданите загуби на чуждестранния постоянен обект трябва да бъдат отчетени (вж. в този смисъл решение от 25 февруари 2010 г., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, т. 31 и 32). Допускането на споменатите възможности би противоречало както на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, така и на целта на датския данъчен режим за симетрия между правото на облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите.
- 57 При все това, без да се налага общо произнасяне по пропорционалността — с оглед на целите, споменати в точки 41—53 от настоящото решение — на условията за включване в режима на общо международното данъчно облагане, изложени в точка 27 от настоящото решение, следва да се напомни, че в случая запитващата юрисдикция иска да се установи дали разглежданата в главното производство разлика в третирането се налага в особената хипотеза на окончателни загуби на чуждестранен постоянен обект.

- 58 Впрочем, когато вече не съществува никаква възможност за приспадане на загубите на чуждестранен постоянен обект в държавата членка по установяването му, рискът от двойно приспадане на загубите не съществува.
- 59 В такъв случай законодателство като разглежданото в главното производство надхвърля необходимото за постигане на целите, посочени в точки 41—53 от настоящото решение. Всъщност данъчното облагане би съответствало в по-голяма степен на финансовите възможности на дружеството, ако в случая дружеството, което притежава постоянен обект в друга държава членка, има право да приспадне от облагаемия си финансов резултат окончателните загуби на този си обект.
- 60 За да не се наруши обаче съгласуваността на датската данъчна система, с оглед на запазването на която по-специално е прието разглежданото законодателство, приспадането на такива загуби е допустимо само ако местното дружество представи доказателства за окончателния характер на загубите, които иска да бъдат отчетени във финансовия му резултат (вж. в този смисъл решения от 13 декември 2005 г., *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, т. 56 и от 3 февруари 2015 г., Комисия/Обединено кралство, C-172/13, EU:C:2015:50, т. 27).
- 61 В това отношение то трябва да установи, че разглежданите загуби отговарят на изискванията, установени от Съда в точка 55 от решение от 13 декември 2005 г., *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), на която запитващата юрисдикция основателно се позовава в преюдициалния си въпрос.
- 62 В този смисъл в точка 55 от споменатото решение Съдът приема, че ограничението, което законодателство на държава членка налага на свободата на установяване, е непропорционално, когато, от една страна, чуждестранното дъщерно дружество е изчерпало възможностите за отчитане на загубите, понесени в държавата по установяването му, за съответната посочена в заявлението данъчна година, както и за предходните данъчни години, и от друга страна, не съществува възможност тези загуби да могат да бъдат отчетени в държавата по установяването му през следващи данъчни периоди било от самото него, било от трето лице, по-специално при прехвърляне на дъщерното дружество.
- 63 Следователно критерият загубите да са окончателни по смисъла на точка 55 от решение от 13 декември 2005 г., *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), е уточнен в точка 36 от решение от 3 февруари 2015 г., Комисия/Обединено кралство (C-172/13, EU:C:2015:50). От тази точка следва, че претърпените от чуждестранно дъщерно дружество загуби могат да бъдат констатирани като окончателни само ако дружеството няма повече приходи в държавата членка по установяването си. Всъщност, докато продължава да има дори и минимални приходи, съществува възможност то да приспадне претърпените загуби с бъдещи реализирани в държавата членка по установяването му печалби.
- 64 От тази съдебна практика, приложима по аналогия и за загубите на чуждестранните постоянни обекти, следва, че загубите на чуждестранен постоянен обект стават окончателни, когато, от една страна, притежаващото постоянния обект дружество е изчерпало всички възможности за приспадане на тези загуби съгласно правото на държавата членка по установяването на обекта, и от друга страна, е спряло да получава от този обект всякакви приходи, така че вече не съществува каквато и да било възможност за отчитане в тази държава членка на споменатите загуби.
- 65 Националният съд трябва да прецени дали тези условия са изпълнени в случая на финландския клон на *Bevola*.

- 66 В светлината на всички изложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което изключва възможността местно дружество, което не е избрало режим на общо международно данъчно облагане като разглеждания в главното производство, да приспадне от облагаемата си печалба загубите, претърпени от негов постоянен обект, установен в друга държава членка, при положение че това дружество, от една страна, е изчерпало всички предоставени му от правото на държавата членка по установяването на обекта възможности за приспадане на загубите, и от друга страна, е спряло да получава от този обект всякакви приходи, така че вече не съществува каквато и да било възможност за отчитане в тази държава членка на споменатите загуби, което националната юрисдикция следва да провери.

### По съдебните разноски

- 67 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:

**Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка, което изключва възможността местно дружество, което не е избрало режим на общо международно данъчно облагане като разглеждания в главното производство, да приспадне от облагаемата си печалба загубите, претърпени от негов постоянен обект, установен в друга държава членка, при положение че това дружество, от една страна, е изчерпало всички предоставени му от правото на държавата членка по установяването на обекта възможности за приспадане на загубите, и от друга страна, е спряло да получава от този обект всякакви приходи, така че вече не съществува каквато и да било възможност за отчитане в тази държава членка на споменатите загуби, което националната юрисдикция следва да провери.**

Подписи