



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 19 април 2012 година¹

Дело C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
срещу
Philips Electronics UK Ltd
(Преюдициално запитване,

отправено от Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Обединено кралство)

„Свобода на установяване — Национално данъчно законодателство — Корпоративен данък —
Групово данъчно облекчение — Изключване на прехвърлянето на загуби на установен на
територията на страната постоянен обект на чуждестранно дружество към свързано с него
посредством консорциум местно дружество“

I – Въведение

1. За трети път Съдът следва да се произнесе по данъчния режим на груповото данъчно облекчение („group relief“) в Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия. Този режим позволява прехвърлянето на загуби между различни дружества в рамките на група или консорциум. По този начин е възможно загубите да се прехвърлят там, където могат да бъдат „използвани“ най-ефективно за данъчни цели. В крайна сметка целта е групата или консорциумът да бъде третиран(а) за данъчни цели като едно-единствено предприятие.
2. Също така за трети път се иска Съдът да установи дали изключването на някои данъчнозадължени лица от обхвата на този режим е съвместимо със свободата на установяване. В това отношение Съдът вече е разгледал въпроса за изключването на чуждестранни дъщерни дружества² и на местни холдингови дружества, които управляват чуждестранни дъщерни дружества в качеството на мажоритарен собственик³.
3. Настоящото дело се отнася до консорциум, в който участват британски и нидерландски дружества. Установеният в Обединеното кралство клон на нидерландско дружество подава искане за прехвърляне на понесените от него загуби към британско дружество. Британската данъчна администрация отказва да разреши това, като изтъква съображението, че макар да са реализирани в Обединеното кралство, загубите могат да бъдат предмет на отчитане за целите на данъчното облагане и в седалището на дружеството в Нидерландия.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837).

3 — Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695).

II – Правна уредба

4. В Обединеното кралство се начислява корпоративен данък. За спорния в случая период 2001—2004 г. той е уреден със Закона за данъка върху дохода и корпоративния данък от 1988 г. (Income and Corporation Taxes Act 1988, наричан по-нататък „ICTA“).

5. В Обединеното кралство местните дружества подлежат на облагане с корпоративен данък върху цялата им печалба. Дружествата със седалище извън Обединеното кралство подлежат на облагане с корпоративен данък само доколкото чрез установен в Обединеното кралство постоянен обект реализират печалби.

6. Този режим е аналогичен на режима, предвиден в сключената между Обединеното кралство и Кралство Нидерландия спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, член 7 от която в частност предвижда:

„Печалбите на предприятие на едната договаряща държава се облагат с данък само в тази държава, освен ако предприятието извършва стопанска дейност в другата договаряща държава посредством разположен там постоянен обект. Ако предприятието извършва стопанска дейност по този начин, печалбите на предприятието могат да се облагат в другата държава, но само до размера, който може да се отнесе към този постоянен обект“.

7. Местните за Обединеното кралство дружества и постоянни обекти на чуждестранни дружества могат да пренасят понесени в Обединеното кралство загуби към предходни или следващи данъчни периоди.

8. Освен това член 402, параграф 1 от ICTA предвижда режим на прехвърляне на загуби между различни данъчнозадължени лица чрез така нареченото „групово данъчно облекчение“:

„В съответствие с разпоредбите, предвидени в тази глава и в член 492, параграф 8, търговските загуби и други суми, подлежащи на приспадане при облагане с корпоративен данък, могат в случаите по параграфи 2 и 3 по-долу да бъдат прехвърлени от дружество (наричано по-нататък „прехвърлящо дружество“) и да предоставят право на друго дружество (наричано по-нататък „претендиращо дружество“) да иска намаляване на данъчната основа за корпоративния данък, наречено „групово данъчно облекчение“.

9. В зависимост от връзката между прехвърлящото и претендиращото дружество груповото данъчно облекчение може да се поиска с молба в рамките на група или с молба в рамките на консорциум.

10. В хипотезата на прехвърлящо дружество, което не е местно за Обединеното кралство, член 403D предвижда за груповото данъчно облекчение следния специален режим:

„1) При определянето (за целите на тази глава) на размера на загубите и на другите суми, подлежащи на прехвърляне чрез групово данъчно облекчение от страна на чуждестранно дружество, за който и да било отчетен период, загубите или други суми следва да се третираят като подлежаща на подобно прехвърляне само доколкото:

a) се отнася до дейността на това дружество, приходите и доходите (за съответния период) от която са или биха били (ако такива са реализирани) отчетени при изчисляването на облагаемата печалба на дружеството за този период за целите на облагането с корпоративен данък;

b) не се отнася до дейност на дружеството, която е освободена от корпоративен данък за съответния период по силата на режим за избягване на двойното данъчно облагане, и

c)

никаква част от

- i) загубата или сумата или
- ii) друга отчетена при изчислението ѝ сума

не съответства или не представлява сума, която за целите на облагането с чуждестранен данък подлежи (за който и да било период) на приспадане или отчисляване от реализираните извън Обединеното кралство печалби на дружеството или на друго лице.

[...]

3) В този член „реализирани извън Обединеното кралство печалби“ по отношение на което и да било лице означава средства, които:

- a) за целите на облагането с чуждестранен данък се считат за сумата на печалбите, приходите или доходите, върху които (след евентуални приспадания) лицето се облага със съответния данък, и
- b) не са суми, съответстващи на или представляващи общата печалба (на това или на друго лице) за който и да било отчетен период,

или средства, които се отчитат при изчисляването на подобни суми.

[...]

9) В този член „чуждестранен данък“ означава всеки данък, дължим съгласно законодателството, което е в сила на територия извън Обединеното кралство, който:

- a) се начислява върху доходите и отговаря на данъка върху доходите в Обединеното кралство или
- b) се начислява върху доходите или облагаемите печалби или и двете и отговаря на корпоративния данък в Обединеното кралство,

[...]“.

III – Факти и преюдициални въпроси

11. Предмет на спора по главното производство е корпоративният данък, който Philips Electronics UK Ltd (наричано по-нататък „данъчнозадълженото лице“) дължи в Обединеното кралство за периода 2001—2004 г.

12. За тези години местното за Обединеното кралство данъчнозадължено лице отправя различни искания за предоставяне на групово данъчно облекчение в рамките на консорциум, като ги вписва в данъчните си декларации, за последен път на 9 юли 2009 г. Целта е понесени от друго дружество загуби в общ размер около 64 милиона британски лири да бъдат прехвърлени на данъчнозадълженото лице и по този начин да бъдат приспаднати от данъчната основа на дължимия от него корпоративен данък. Тези загуби са реализирани от местен за Обединеното кралство клон на нидерландското дружество LG Philips Displays Netherlands BV (наричано по-нататък „LG.PD Netherlands“).

13. LG.PD Netherlands е част от група от предприятия, която е консорциум от едно нидерландско и едно южнокорейско дружество. Нидерландското дружество е дружеството майка на данъчнозадълженото лице. В делото по главното производство следва да се счита, че тази връзка между LG.PD Netherlands и данъчнозадълженото лице по принцип поражда право на групово данъчно облекчение⁴.

14. Прехвърлянето на загуби от установения в Обединеното кралство клон на LG.PD Netherlands към данъчнозадълженото лице е договорено между двете дружества в споразумение, което предвижда плащане в полза на LG.PD Netherlands. На 27 януари 2006 г. е открито производството по несъстоятелност срещу LG.PD Netherlands.

15. В главното производство се оспорва дали данъчната администрация на Обединеното кралство може да откаже предоставянето на групово данъчно облекчение, по съображение че подлежащите на прехвърляне загуби по принцип са предмет на отчитане в рамките на облагането с нидерландски данък на LG.PD Netherlands и следователно условието по член 403 D, параграф 1, буква с) от ICTA не е изпълнено. По този въпрос данъчнозадълженото лице застъпва становището, че посочената разпоредба нарушава свободата на установяване.

16. При тези условия Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Когато държава членка (като Обединеното кралство) включва в нормативната данъчна основа печалбите и загубите на дружество, което е учредено и регистрирано за данъчни цели в друга държава членка (като Нидерландия), доколкото печалбите произтичат от дейност, извършвана от нидерландското дружество в Обединеното кралство посредством установен там постоянен обект, налага ли Обединеното кралство ограничение на свободата на установяване на граждани на държава членка на негова територия съгласно член 49 ДФЕС (предишен член 43 ЕО) с това, че не допуска прехвърлянето на загуби, реализирани на територията му от установен в Обединеното кралство постоянен обект на чуждестранно дружество, на местно за Обединеното кралство дружество чрез групово данъчно облекчение в случаите, когато част от тези загуби или отчетена при изчислението им сума „съответстват на или представляват сума, която за целите на облагането с чуждестранен данък подлежи (за който и да било период) на приспадане или отчисляване от реализираните извън Обединеното кралство печалби на дружеството или на друго лице“, т.е. с това, че допуска прехвърлянето на реализирани в Обединеното кралство загуби в случаите на установен в Обединеното кралство постоянен обект само когато е неоспоримо, че към момента на предявяване на искането не е възможно приспадане или отчисляване в държава, различна от Обединеното кралство (включително в друга държава членка, като Нидерландия), като не е достатъчно лицето да не е претендирало данъчно облекчение, от което има право да се ползва в чужбина, и в случай че не съществува равностойно условие, приложимо по отношение на прехвърлянето на загуби, реализирани в Обединеното кралство от местно дружество?
2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, това ограничение може ли да се обоснове:
 - а) единствено с необходимостта от предотвратяване на двойното приспадане на загуби или
 - б) единствено с нуждата да се опази балансираното разпределение на данъчни правомощия между държавите членки, или

⁴ — По смисъла на член 406, параграф 2 от ICTA връзката наистина не е достатъчна, тъй като нито едно от дружествата от консорциума не е установено в Обединеното кралство. Предходната инстанция, разгледала делото по главното производство, обаче счита тази разпоредба за неприложима, тъй като представлява забранено ограничение на свободата на установяване. Този извод повече не се оспорва в делото по главното производство, като се има предвид фактът, че не е обжалван.

- в) единствено с нуждата да се опази балансираното разпределение на данъчни правомощия между държавите членки и необходимостта от предотвратяване на двойното приспадане на загуби?
3. При утвърдителен отговор на втория въпрос, ограничението пропорционално ли е на подобно основание или основания?
4. Ако ограничаването на правата на нидерландското дружество не е обосновано или доколкото то не е пропорционално на никое основание, правото на Съюза изисква ли Обединеното кралство да предостави на установеното там дружество средство за обезщетяване, каквото е правото да се иска групово данъчно облекчение чрез приспадане от печалбите на дружеството?“.
17. Данъчнозадълженото лице, датското правителство, правителството на Обединеното кралство и Европейската комисия представят писмени становища и участват в устната фаза на производството пред Съда.

IV – Правен анализ

18. Въпросите на запитващата юрисдикция се отнасят до тълкуването на свободата на установяване. В това отношение анализът ми ще се основава на член 43 ЕО, тъй като член 49 ДФЕС не следва да се прилага към фактите по главното производство⁵. Освен това въпросите на запитващата юрисдикция ще тълкувам в смисъл, че се отнасят до прилагането на член 48 ЕО, който приравнява определени дружества на физическите лица, посочени в член 43 ЕО.
19. Въпросите относно тълкуването по-точно на свободата на установяване са основателни. Свободата на установяване е основната свобода, която е релевантна в настоящия случай. Съдът вече е постановил, че учредяването и притежаването от дружество на постоянен обект, който е разположен в друга държава членка, попада в материалния обхват на член 43 ЕО⁶. Настоящият случай се отнася до нидерландско дружество и до правото на прехвърляне на загубите на клон на дружеството, разположен в Обединеното кралство. Такъв клон попада в обхвата на понятието за постоянен обект за данъчни цели⁷.
20. Следователно по-нататък трябва да се изясни дали свободата на установяване допуска ограничение на правото на чуждестранно дружество да прехвърля загуби на местния си постоянен обект (под формата на клон).

A– По първия преюдициален въпрос: ограничението на свободата на установяване

21. В съответствие с преюдициалните въпроси най-напред ще разгледам въпроса дали разпоредба като член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА ограничава свободата на установяване. Съгласно тази разпоредба прехвърлянето на загуби, реализирани на територията на страната от постоянния обект на чуждестранно дружество, чрез групово данъчно облекчение не е възможно в случаите, когато за целите на облагането с чуждестранен данък загубите подлежат на приспадане от реализираните в чужбина печалби.

5 — Член 49 ДФЕС влиза в сила на 1 декември 2009 г. Оспорваното в главното производство групово данъчно облекчение обаче е поискано за периоди от 1 юли 2001 г. до 31 декември 2004 г. и последното искане е направено на 9 юли 2009 г.

6 — Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 15).

7 — Вж. член 5, точка 1, буква б) от предложението на Европейската комисия за директива на Съвета от 16 март 2011 година относно обща консолидирана основа за облагане с корпоративен данък (ОКООКД) (COM(2011) 0121 окончателен).

22. Следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните трябва все пак да я упражняват при спазване на правото на Съюза⁸. В този контекст следва да се подчертае, че правото на Съюза по принцип не установява задължение за държавите членки да предвидят в законодателството си в областта на корпоративното подоходно облагане групово данъчно облекчение по отношение на загубите като предоставеното в случая от правото на Обединеното кралство. Всъщност организацията на данъчната система е от компетентността на всяка държава членка⁹. При все това, ако държава членка предвиди подобно право, то трябва да бъде уредено в съответствие с основните свободи на правото на Съюза, и в случая по-специално със свободата на установяване.

23. Свободата на установяване е предоставена на дружествата с членове 43 ЕО и 48 ЕО. От съдържанието на тези разпоредби Съдът е направил обобщения извод, че дружествата със седалище в държава — членка на Общността, имат правото да извършват дейността си в друга държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство¹⁰.

24. Освен това, тъй като член 43, първа алинея, второ изречение ЕО изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби в приемащата държава членка¹¹. Свободата да се избира правната форма, подходяща за упражняване на дейност в друга държава членка, по-специално цели да даде възможност на дружествата със седалище в една държава членка да откриват клон в друга държава членка, за да упражняват там дейността си при същите условия, които се прилагат към дъщерните дружества¹².

25. В крайна сметка тази съдебна практика означава, че чуждестранните дружества могат да извършват икономическа дейност в приемащата държава членка при същите условия като местните дружества. Освен това приемащата държава членка не може да се позовава на възможността за чуждестранното дружество да осуетява евентуално по-неблагоприятно неравно третиране чрез избор на друга правна форма за упражняване на дейността си в приемащата държава членка, например дъщерно дружество вместо клон¹³.

1. По-неблагоприятно неравно третиране

26. В настоящия случай следва да се приеме, че е налице разлика в третирането между местни и чуждестранни дружества при упражняването на тяхната независима икономическа дейност в Обединеното кралство.

27. Самото правителство на Обединеното кралство посочва, че данъчните правила относно груповото данъчно облекчение водят до разлика в третирането между местни дружества и чуждестранни дружества с установен на територията на страната постоянен обект. Специалните условия на член 403 D, параграф 1 от ИСТА се прилагат само по отношение на установените в чужбина дружества.

8 — Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 21) и Решение от 8 декември 2011 г. по дело Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Сборник, стр. I-13023, точка 28).

9 — Вж. Решение от 28 януари 1992 г. по дело Wachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 23).

10 — Вж. по-конкретно Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция (270/83, Recueil, стр. 273, точка 18), Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35), Решение от 25 февруари 2010 г. по дело X Holding (C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точка 17) и Решение от 26 октомври 2010 г. по дело Schmelz (C-97/09, Сборник, стр. I-10465, точка 36).

11 — Вж. по-конкретно Решение по дело Комисия/Франция (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 22), Решение от 18 юли 2007 г. по дело Оу АА (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 40) и Определение от 4 юни 2009 г. по дело KBC Bank и Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 и C-499/07, Сборник, стр. I-4409, точка 77).

12 — Решение от 23 февруари 2006 г. по дело CLT-UFA (C-253/03, Recueil, стр. I-1831, точка 15).

13 — Вж. Решение по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 40).

28. Съгласно буква с) от посочената разпоредба сред тези условия е правилото, че чуждестранните дружества могат да пренасят загубите, реализирани от местен за Обединеното кралство постоянен обект, само ако не е възможно тези загуби да бъдат използвани за целите на облагането с чуждестранен данък. Подобно условие не се прилага за установените в Обединеното кралство дружества.

29. Посочената разлика в третирането има поне две неблагоприятни последици за чуждестранните дружества. От една страна, за тях става по-трудно да образуват консорциум с местни за Обединеното кралство дружества. Поради липсата, при определени обстоятелства, на възможност за прехвърляне на загуби, реализирани от установени в Обединеното кралство постоянни обекти на чуждестранни дружества, тези дружества ще извършват сделките си по-скоро в рамките на консорциум с местни дружества, които не подлежат на посочените ограничения. От друга страна, отказът да се предостави възможност за прехвърляне на загуби има преки неблагоприятни последици за чуждестранното дружество. Чуждестранното дружество е лишено — както в случая — от възможността да получи заплащане за това прехвърляне на загуби от дружеството, което се възползва от прехвърлянето на загуби.

30. Освен това, както вече бе посочено, от съдебната практика следва, че приемащата държава членка не може да се позовава на възможността за чуждестранните дружества да избегнат неблагоприятни последици чрез извършване на икономическата си дейност под формата на дъщерно дружество вместо на клон. Така прехвърлянето на загубите, реализирани от установено в Обединеното кралство дъщерно дружество на LG.PD Netherlands, не би било подложено на каквито и да било ограничения. Чуждестранните дружества обаче са свободни да упражняват правото си на установяване в Обединеното кралство посредством клон или дъщерно дружество.

2. Обективно сходни положения

31. Правителството на Обединеното кралство обаче твърди, че от гледна точка на данъчното облагане положението на местно дружество не е обективно сходно на това на чуждестранно дружество с установен в Обединеното кралство клон. Докато местното дружество се облагало с данък върху световния му доход, чуждестранното дружество се облагало с данък само върху доходите, получени от местния му постоянен обект.

32. Несъмнено съгласно постоянната съдебна практика дискриминация може да възникне единствено от прилагането на различни правила към сходни положения или от прилагането на едно и също правило към различни положения¹⁴. Ето защо, за да е съвместима с разпоредбите на Договора за ЕО във връзка със свободата на установяване, разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни. В това отношение при проверката за обективно сходство трябва да се взема предвид целта, преследвана със съответните национални разпоредби¹⁵.

33. В това отношение е вярно, че съгласно постоянната съдебна практика от гледна точка на прякото данъчно облагане положението на местните лица и това на чуждестранните лица в една държава по принцип не е сходно¹⁶. При все това още в Решение по дело Marks & Spencer Съдът приема, че във всеки конкретен случай трябва да се прецени дали фактът, че данъчно

14 — Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Унгария (C-253/09, Сборник, стр. I-12391, точка 50 и цитираната съдебна практика).

15 — Решение по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 10, точки 20 и 22).

16 — Решение по дело Schumacker (посочено в бележка под линия 8, точка 31) и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767, точка 38).

предимство се прилага само за местни данъчнозадължени лица, се основава на обективни елементи¹⁷. Ето защо ограничение е налице, когато не съществува никаква обективна разлика в положението по отношение на разглежданото данъчно облагане, която би могла да обоснове разликата в третирането на различните категории данъчнозадължени лица¹⁸.

34. Така Съдът многократно е постановявал, че от гледна точка на тяхното данъчно облагане положението на местно дружество и това на чуждестранно дружество, което извършва дейност на територията на страната посредством постоянен обект, може да е сходно¹⁹.

35. Във връзка с това в Решение по дело Royal Bank of Scotland Съдът приема, че положението на такива дружества е обективно сходно, доколкото данъчната основа на корпоративния данък е определена по еднакъв начин и за двете дружества. В този контекст Съдът счита за ирелевантен факта, че местното дружество е обложено с данък въз основа на световния му доход, докато чуждестранното дружество — само въз основа на реализираните му на територията на страната доходи²⁰. Следователно такива разлики от гледна точка на данъчната компетентност на държавите членки, както изтъква правителството на Обединеното кралство, не са от значение при проверката за обективно сходство на положенията, а в най-добрия случай при преценката на обосновката²¹.

36. Освен това в Решение по дело Saint Gobain ZN Съдът приема, че местните и чуждестранните дружества са в сходно положение основно по съображение че различното им третиране е само по отношение на предоставянето на спорните данъчни облекчения²². По този въпрос първоинстанционният съд, разгледал делото по главното производство, счита, че по отношение на реализираните в Обединеното кралство печалби и загуби местните дружества и установените на територията на страната постоянни обекти на чуждестранни дружества са третирани напълно идентично за целите на облагането с корпоративен данък, с изключение обаче на спорното в случая групово данъчно облекчение²³.

37. Ето защо наличието на ограничение на свободата на установяване не може да бъде отхвърлено по съображението, че от гледна точка на данъчното им облагане положението на местно дружество и това на чуждестранно дружество с установен в Обединеното кралство клон не е обективно сходно. Така чуждестранните дружества имат по-специално правото, що се отнася до постоянните им обекти, да прехвърлят загуби към предходни или следващи данъчни периоди по същия начин като местните дружества. Следователно в правото на Обединеното кралство от гледна точка на загубите положенията очевидно се считат за принципно сходни.

3. Междинно заключение

38. Следователно на първия въпрос трябва да се отговори, че специалните условия за предоставянето на груповото данъчно облекчение, които член 403 D, параграф 1, буква с) от ІСТА установява по отношение на дружества със седалище в друга държава членка, различна от Обединеното кралство, представляват ограничение на свободата на установяване.

17 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точки 37 и 38).

18 — По отношение на свободното предоставяне на услуги вж. Решение от 17 ноември 2009 г. по дело Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Сборник, стр. I-10821, точка 35).

19 — За първи път в Решение по дело Комисия/Франция (посочено в бележка под линия 10, точка 20).

20 — Решение от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точки 27—29).

21 — Вж. също Решение по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 38).

22 — Посочено в бележка под линия 10, точка 49.

23 — First-tier tribunal, Решение от 27 юли 2009 г. [2009] UKFTT 226(TC), точка 21.

Б– По втория преюдициален въпрос: обосновката на ограничението

39. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали ограничението на свободата на установяване е обосновано. Съгласно съдебната практика подобно ограничение на свободата на установяване може да се допусне, ако е обосновано от императивни съображения от общ интерес²⁴. В случая запитващата юрисдикция посочва като евентуални основания балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, опасността от двойно отчитане на загубите и комбинация от двете.

40. Начинът, по който е формулиран въпросът, произтича от несигурността относно тълкуването на Решение по Marks & Spencer, посочено по-горе, която очевидно продължава да съществува. В това решение Съдът посочва като служещи за обосновка съображения балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, опасността от двойно отчитане на загубите и опасността от избягване на данъци, като прилага кумулативно и трите, за да обоснове ограничение на свободата на установяване²⁵.

41. Още в заключението ми по дело Оу АА посочих, че основно значение има запазването на разпределението на данъчните правомощия²⁶. В решението по това дело Съдът също признава възможността за обосноваване с оглед на двете съображения, свързани съответно със запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки и с предотвратяването на избягването на данъци²⁷. Впоследствие в Решение по дело Lidl Belgium Съдът приема, че сами по себе си двата елемента, свързани с разпределението на данъчните правомощия между държавите членки и с опасността от двойно отчитане на загубите, също служат за обосновка²⁸.

42. От това ясно следва, че определящият фактор за обосновката в крайна сметка е националният правен режим да цели запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки. В този контекст целите за предотвратяване на двойното отчитане на загуби и на избягването на данъци не са самоцел, а са от значение само доколкото служат за запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки²⁹. В този смисъл, за последен път в Решение по дело National Grid Indus, Съдът разглежда този елемент от обосновката и приема, че само той сам по себе си служи за обосновка, тоест без да се прави позоваване на съображенията, свързани с предотвратяването на двойното отчитане на загуби или на избягването на данъци³⁰.

43. Този извод е особено важен в настоящия случай. Всъщност, както ще изясня по-нататък, запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки не обосновава разглежданото ограничение на свободата на установяване, въпреки че то има за цел да предотврати двойното отчитане на загуби.

24 — Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 47), Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon (C-481/07, Сборник, стр. I-8947, точка 33) и Решение от 13 октомври 2011 г. по дело Waypoint Aviation (C-9/11, Сборник, стр. I-9697, точка 27).

25 — Посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 51.

26 — Заключение от 12 септември 2006 г. по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 11).

27 — Решение по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 11, точка 60).

28 — Посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 42.

29 — Вж. моето заключение, представено на 10 септември 2009 г. по дело SGI (Решение от 21 януари 2010 г., C-311/08, Сборник, стр. I-487, точка 59).

30 — Решение от 29 ноември 2011 г. (C-371/10, Сборник, стр. I-1227, точки 45—49); в това отношение вж. още Решение от 7 септември 2006 г. по дело , N (C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 42).

1. Разпределението на данъчните правомощия

44. Запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки е служещо за обосновка съображение, признато в постоянната практика на Съда³¹.

45. В това отношение от компетентността на държавите членки е да разпределят данъчните си правомощия. Действащото право на Съюза по принцип не установява общи критерии за разпределянето на данъчните правомощия между държавите членки³². Държавите членки са разграничили правомощията си в международната данъчна практика по принцип по такъв начин, че всяка държава има правомощието да облага с данък както световния доход на местните дружества, така и доходите, реализирани на територията на страната от постоянните обекти на чуждестранни дружества. Произтичащото от това двойно данъчно облагане на доходите на постоянните обекти по принцип се избягва, като държавата по седалището на дружеството освобождава от данък тези доходи или приспада данъка, удържан в друга държава, от данъка, начислен в рамките на данъчното облагане на дружеството³³.

46. При условията на тази международна данъчна практика държавите членки могат, с оглед на запазването на данъчните си правомощия, да предприемат мерки, за да гарантират упражняването на правомощието за данъчно облагане на извършваните на тяхна територия дейности³⁴.

47. В настоящия случай данъчните правомощия са уредени в съответствие с описаната международна данъчна практика. Съгласно член 7 от Спогодбата между Обединеното кралство и Нидерландия за избягване на двойното данъчно облагане Обединеното кралство има право да облага с данък както доходите на местните дружества, така и доходите на установените на територията на страната постоянни обекти на чуждестранни дружества.

48. Следователно при това положение възниква въпросът дали посочените данъчни правомощия на Обединеното кралство са накърнени, когато загубите от установен на територията на страната постоянен обект на чуждестранно дружество (LG.PD Netherlands) могат да бъдат приспаднати от данъчната основа на корпоративния данък, с който се облага чуждестранно дружество (данъчнозадълженото лице), макар че тези загуби по принцип подлежат на приспадане и в Нидерландия.

49. По мое мнение случаят не е такъв. Правомощието за данъчно облагане на Обединеното кралство по отношение на доходите на данъчнозадължените лица не е накърнено от прехвърлянето на загуби. Всъщност целта е прехвърляне само на загубите, попадащи и в обхвата на правомощието за данъчно облагане на Обединеното кралство. Всички спорни в случая трансакции попадат в обхвата на данъчната компетентност на Обединеното кралство: реализирани на територията на страната загуби от местен данъчен субект (LG.PD Netherlands, що се отнася до постоянния му обект в Обединеното кралство) следва да бъдат приспаднати от реализираните на територията на страната печалби на друг местен данъчен субект (данъчнозадълженото лице).

31 — Вж. по-специално Решение по дело Marks & Spencer (посочено в бележка под линия 2, точка 45), Решение по дело Lidl Belgium (посочено в бележка под линия 6, точка 31) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 30, точка 45).

32 — Вж. Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux (C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точки 30 и 33 и цитираната съдебна практика).

33 — Вж. заключението на генералния адвокат Geelhoed, представено на 23 февруари 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Решение от 12 декември 2006 г., C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точки 49—51).

34 — Вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 24, точка 56), Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 42), Решение по дело Oy AA (посочено в бележка под линия 11, точка 54), Решение от 4 декември 2008 г. по дело Jobra (C-330/07, Сборник, стр. I-9099, точка 33) и Решение по дело National Grid Indus (посочено в бележка под линия 30, точка 46).

50. Фактът, че в Нидерландия е възможно отчитане на подлежащите на прехвърляне загуби, е без значение за гарантирането на правомощието за данъчно облагане на Обединеното кралство. Всъщност отчитането на загубите в Нидерландия не оказва никакво влияние върху правомощието за данъчно облагане на Обединеното кралство. Това правомощие може да бъде накърнено само в резултат на отчитането на загуби, които са възникнали в обхвата на изключителното правомощие за данъчно облагане на друга държава членка. Такива загуби в действителност биха намалили равнището на данъчните приходи на Обединеното кралство, макар да не е възможно облагането с данък на печалбите от дейността.

51. В този контекст Съдът проверява необходимостта от предотвратяване на двойното отчитане на загуби почти изключително в случаите, в които държава членка не допуска отчитането на загуби, които са възникнали в друга държава членка³⁵. В решение по дело Papillon — единственото досега дело, свързано с реализирани на територията на страната загуби — Съдът отхвърля позоваването на целта за предотвратяване на двойното отчитане на загуби, с мотива че става въпрос за отчитането на загуби, реализирани в една и съща държава членка³⁶.

52. В случая печалбите от извършената на територията на страната дейност на постоянния обект на LG.PD Netherlands попада в обхвата на правомощието за данъчно облагане на Обединеното кралство. Поради това отчитането на загубите от тази дейност не може да бъде отказано на основание на запазването на разпределението на данъчните правомощия. Всъщност този елемент от обосновката има за цел — както отбелязва Съдът в Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе — само да запази симетрията между правото за облагане на печалбите и възможността за приспадане на загубите³⁷. С други думи, както самото правителство на Обединеното кралство подчертава по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, печалбите и загубите са двете страни на една и съща монета³⁸.

53. Този извод не се опровергава и от посочения по-горе довод на Обединеното кралство, че от гледна точка на данъчното им облагане положението на местно дружество и това на чуждестранно дружество с установен в Обединеното кралство клон не е обективно сходно, като на това място бих желала да разгледам още веднъж този довод.

54. В Решение по дело X Holding във връзка с обосновката, свързана с разпределението на данъчните правомощия, Съдът наистина е приел, че от гледна точка на държавата по произход на дружество разположените му в друга държава членка постоянни обекти и чуждестранните дъщерни дружества не са в сходно положение. Всъщност дъщерното дружество се облага за световния му доход в другата държава членка, докато постоянният обект по принцип отчасти попада в обхвата на данъчната компетентност на държавата членка по произход³⁹.

55. Както вече отбелязах в заключението си по дело X Holding, посочено по-горе, държавата членка по произход и приемащата държава членка имат различни задължения от гледна точка на разпределението на данъчните правомощия⁴⁰. Държавата членка по произход може да провежда разграничение между чуждестранните постоянни обекти и дъщерните дружества на местно дружество. Всъщност тази държава има — по правило субсидиарно — право на данъчно облагане само по отношение на чуждестранните постоянни обекти, но не и по отношение на чуждестранните дъщерни дружества.

35 — Вж. Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 2), Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка под линия 11) и Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 6).

36 — Решение по дело Papillon (посочено по-горе в бележка под линия 24, точка 39).

37 — Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 33).

38 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 43).

39 — Посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 38.

40 — Заключение, представено на 19 ноември 2009 г. (посочено по-горе в бележка под линия 10, точки 51—62).

56. Положението обаче е различно при приемащата държава членка. По правило тя има право на данъчно облагане по отношение на двете форми на установяване. Поради това приемащата държава членка трябва да третира еднакво и двете форми на установяване на дружество със седалище в друга държава членка и що се отнася до данъчното облагане⁴¹.

57. По тези причини в качеството си на приемаща държава членка Обединеното кралство не може да се позове на съображението, свързано с разпределението на данъчните правомощия, за да откаже при определени обстоятелства да предостави груповото данъчно облекчение на установени на територията на страната клонове, при положение че предоставя такава на местните дружества.

2. Двойното отчитане на загуби

58. Остава да се провери дали целта за предотвратяване на двойното отчитане на загуби може да представлява самостоятелно служещо за обосновка съображение.

59. Според констатациите, направени в делото по главното производство, в процедурата по данъчно облагане LG.PD Netherlands може, самото то или в рамките на обща данъчна единица, да претендира поне част от загубите, реализирани от установения му в Обединеното кралство постоянен обект. Както вече е видно от дело X Holding, посочено по-горе, загубите, реализирани от постоянни обекти в чужбина на установено в Нидерландия дружество, могат да доведат до временно намаляване на данъчното задължение на дружеството на територията на Нидерландия⁴². Следователно в настоящия случай е налице опасността от — поне временно — двойно отчитане на загубите в Обединеното кралство и в Нидерландия.

60. В Решение по дело Lidl Belgium, посочено по-горе, Съдът обаче признава, че свободата на установяване допуска дружество да няма възможност да приспадне загубите на установен в друга държава членка негов постоянен обект, доколкото спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда доходите на този постоянен обект да се облагат в другата държава членка, където загубите също могат да бъдат отчетени през следващи данъчни периоди. Това означава, че когато държавата членка, в която е разположен постоянният обект, взема предвид за целите на данъчното облагане както печалбите, така и загубите, държавата членка по седалището на дружеството може да игнорира за целите на данъчното облагане загубите от такъв постоянен обект. Следователно Кралство Нидерландия не упражнява правомощията си, които има съгласно посочената съдебна практика.

61. От друга страна, подобно отчитане на загубите на чуждестранен постоянен обект не нарушава и свободата на установяване⁴³. Следователно държавите членки могат да вземат предвид загубите на постоянните обекти в чужбина при данъчното облагане на техните местни дружества, но по принцип правото на Съюза не им налага такава задължение⁴⁴.

62. Ако държавата членка, в която е седалището на дружеството, въпреки това взема предвид загубите на постоянен обект в чужбина, последицата от това в крайна сметка е — поне временно — двойно отчитане на загубите на постоянен обект в чужбина. В подобен случай все пак не е ясно защо държавата членка, в която е разположен постоянният обект, следва да има правомощието да изключи възможността за отчитане на загубите, по съображението че тези загуби преди това се отчитат в държавата членка по седалището на дружеството. Всъщност,

41 — Заключение по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 40, точка 62).

42 — Вж. Решение по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 35) и заключението ми по това дело (посочено по-горе в бележка под линия 40, точка 39).

43 — Вж. Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Сборник, стр. I-8061).

44 — Вж. заключението ми по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 40, точка 50).

както стана ясно, това не засяга данъчните правомощия на държавата членка, в която е установен постоянният обект. Равнището на нейните данъчни приходи остава същото, независимо дали загубите, реализирани от постоянните обекти, се отчитат и в държавата по седалището на дружеството.

63. Освен това действащото понастоящем международно разграничение на правата на данъчно облагане дори може да изисква двойно отчитане на загубите. Такъв е случаят винаги когато доходите се вземат предвид за данъчни цели от две различни държави. Ако двойното данъчно облагане на доходите на установен в чужбина постоянен обект се предотвратява чрез прилагането на режима на приспадане в държавата по седалището на дружеството, доходите му ще бъдат регистрирани за данъчни цели както в държавата, в която е разположен постоянният обект, така и в държавата по седалището на дружеството. В тези случаи двойното отчитане на загубите е логичната последица от двойната регистрация за данъчни цели на доходите от един източник.

64. В този контекст предотвратяването на двойното отчитане на загубите не може да бъде самоцел. Съображението, свързано с предотвратяването на двойното отчитане на загубите, както досега е използвано в съдебната практика, се отнася само до въпроса дали в контекста на балансираното разпределение на данъчните правомощия държава членка има правото да не взема предвид за целите на данъчното облагане загуба на данъчнозадълженото си лице. Това право може да произтича от факта на отчитане на загубата в друга държава членка, в данъчната компетентност на която попада и данъчното облагане на печалбите от съответната дейност. Загубата е отнесена към тази друга държава членка, тъй като тя облага с данък съответните печалби. Отчитането на загубата в трета държава членка, която не облага с данък печалбите, би било евентуално „двойно“.

65. Ето защо Обединеното кралство трябва да взема предвид не „двукратно“, а „еднократно“ загубите на постоянен обект, печалбите от който облага с данък. Това предвижда и по принцип правото на Обединеното кралство, след като допуска прехвърляне на загубите на постоянния обект към преходни или следващи данъчни периоди.

66. Впрочем по тази причина — дори да се признае предотвратяването на двойното отчитане на загубите като самостоятелно служещо за обосноваване съображение — данъчните разпоредби в Обединеното кралство във всеки случай не биха били в състояние да предотвратят подобно двойно отчитане. Всъщност Съдът вече е посочил, че национална правна уредба е в състояние да гарантира постигането на посочената цел само ако действително отговаря на стремежа тя да бъде постигната чрез систематични и съгласувани действия⁴⁵.

67. Случаят очевидно не е такъв в Обединеното кралство, що се отнася до двойното отчитане на загубите на установените на територията на страната постоянни обекти на чуждестранни дружества. Уреденото в член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА условие се прилага само за груповото данъчно облекчение. При все това възможността за прехвърляне на минали и бъдещи загуби към различни данъчни периоди се предоставя на намиращите се в Обединеното кралство постоянни обекти независимо от това дали такива загуби се отчитат и в държавата членка на дружеството. Следователно като цяло данъчните правила относно приспадането на загубите не преследват по съгласуван начин целта за предотвратяване на двойното отчитане на загуби.

3. Междинно заключение

68. Следователно на втория въпрос трябва да се отговори в смисъл, че ограничението на свободата на установяване не може да бъде обосновано със запазването на разпределението на данъчните правомощия, включително и в комбинация със съображението, свързано с

45 — Решение от 10 март 2009 г. по дело Hartlauer (C-169/07, Сборник, стр. I-1721, точка 55), а с оглед на свободното предоставяне на услуги — Решение от 8 юли 2010 г. по дело Sjöberg и Gerdin (C-447/08 и C-448/08, стр. I-6921, точка 40).

предотвратяването на двойното отчитане на загубите. То не може да бъде обосновано и единствено с предотвратяването на двойното отчитане на загубите, тъй като това предотвратяване не представлява самостоятелно служещо за обосновка съображение.

В– По третия преюдициален въпрос: пропорционалността на ограничението

69. Ако въпреки това Съдът приеме, че предотвратяването на двойното отчитане на загубите представлява самостоятелно служещо за обосновка съображение и че освен това спорната правна разпоредба е в състояние да постигне тази цел, в настоящия случай все пак е изключена възможността за обосноваване на ограничението.

70. Всъщност, дори да е налице служещо за обосновка съображение, ограничението на свободата на установяване не трябва да надхвърля необходимото за постигането на тази цел⁴⁶.

71. Следва да се подчертае, че в настоящия случай проверката на необходимостта от спорната правна разпоредба не може да бъде основана на критериите, развити в Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, както предлагат някои от страните в производството. Всъщност посоченото решение се отнася до положение, в което национална правна уредба има за цел да запази разпределението на данъчните правомощия. Както обаче бе посочено, оспорваната в случая правна разпоредба няма точно тази цел. Ако се предположи, че целта за предотвратяване на двойно отчитане на загуби може да се приеме за самостоятелно основание за приемането на посочената разпоредба, критериите за необходимостта от такава правна норма би трябвало да бъдат съответно адаптирани.

72. В този контекст считам, че разпоредбата на член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА в много отношения надхвърля необходимото за предотвратяването на двойното отчитане на загуби.

73. На първо място, съгласно тази правна разпоредба възможността за прехвърляне на загуби е изключена дори когато за целите на облагането с чуждестранен данък само част от съответните загуби подлежи на приспадане. Ако само част от реализираните в Обединеното кралство загуби се отчита в друга държава членка, за останалата част от тези загуби не се допуска прехвърлянето на загуби, въпреки че в това отношение няма опасност от двойно отчитане на загуби.

74. На второ място, правната разпоредба не провежда разграничение в зависимост от начина на отчитане на загубите за целите на облагането с чуждестранен данък: с постоянно или само с временно действие. Когато другата държава членка взема предвид само временно загубите на постоянен обект в чужбина на установено на нейна територия дружество, като отново отменя с обратно действие отчитането на загубите при последващи печалби, реализирани от постоянния обект⁴⁷, отчитането на загубите в чужбина може да се счита за a posteriori обезсилено. При такава хипотеза правото на Обединеното кралство в областта на корпоративното подоходно облагане, според наличните в случая сведения, обаче не предвижда последваща възможност за групово данъчно облекчение.

75. На трето място, фактът, че за да бъде изключено груповото данъчно облекчение по силата на член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА, е достатъчно само да е налице възможността за отчитане на загубите в друга държава „за който и да било период“, според мен надхвърля необходимото. Тази възможност не може да бъде изключена дори когато срещу съответното

46 — Вж. по-специално Решение от 31 март 1993 г. по дело Kraus (C-19/92, Recueil, стр. I-1663, точка 32), Решение от 11 март 2004 г. по дело de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49) и Решение по дело National Grid Indus (посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 42).

47 — Вж. относно този режим на възстановяване в Нидерландия заключението ми по дело X Holding (посочено по-горе в бележка под линия 40, точки 39 и 48).

чуждестранно дружество, както в случая, е открито производство по несъстоятелност. В такъв случай може да е възможно например прехвърлянето на загуби към предходни данъчни периоди, или производството по несъстоятелност да приключи с продължаване на дейността на предприятието.

76. Предвид многото ограничения считам, че разпоредбата на член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА по същество има за цел да допуска груповото данъчно облекчение само когато в правото на държавата членка на чуждестранното дружество *изобщо* не е предвидено отчитане на загубите на британския постоянен обект. За сметка на това обстоятелствата във всеки отделен случай са почти без значение.

77. Ето защо на третия въпрос във всеки случай би трябвало да се отговори в смисъл, че като цяло разпоредбата надхвърля необходимото за предотвратяване на двойното отчитане на загубите.

Г– По четвъртия преюдициален въпрос: правните последици от забрана на ограничението

78. Накрая, с четвъртия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи какво значение би имало за главното производство евентуално нарушение на свободата на установяване. След като правна разпоредба като член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА нарушава свободата на установяване⁴⁸, следва да се отговори и на този въпрос.

79. В основата на този въпрос е обстоятелството, че в настоящия случай само LG.PD Netherlands е упражнило предоставената с членове 43 ЕО и 48 ЕО свобода на установяване. От друга страна, свободата на установяване на данъчнозадълженото лице, което в главното производство претендира право на групово данъчно облекчение, не е ограничена. По-скоро то е претърпяло вреди, поради обстоятелството че въз основа на данъчните разпоредби на Обединеното кралство е ограничена свободата на установяване на неговия съдоговорител, от който иска да поеме възмездно загубите. Може ли в главното производство данъчнозадълженото лице все пак да се възползва от предвидената в член 43 ЕО забрана?

80. По този въпрос правителството на Обединеното кралство посочва, че свободата на установяване представлява индивидуално право. По-нататък то цитира постоянната съдебна практика, съгласно която процесуалните правила относно съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които страните в процеса черпят от правото на Съюза, не трябва да бъдат по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешноправни съдебни производства (принцип на равностойност) и не трябва да правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (принцип на ефективност)⁴⁹. Според това правителство запитващата юрисдикция следвало да провери какви са последиците от спазването на тези принципи в главното производство.

81. Според мен цитираната съдебна практика поначало не е релевантна за настоящия случай, тъй като се отнася само до правната уредба на процесуалните правила за предявяването на права, произтичащи от правото на Съюза. За главното производство обаче е от решаващо значение дали обхватът на материалното нормативно съдържание на свободата на установяване стига дотам, че и данъчнозадълженото лице да се ползва от предоставената с член 43 защита в главното производство. Ето защо ще анализирам този въпрос по-нататък.

48 — Вж. по-горе, раздели А, Б и В.

49 — Решение от 8 септември 2011 г. по дело Rosado Santana (C-177/10, Сборник, стр. I-7907, точка 89 и цитираната съдебна практика).

82. Член 43 ЕО има непосредствено действие⁵⁰. Ето защо националната юрисдикция следва да остави без приложение всякаква норма на националното право, доколкото противоречи на тази разпоредба⁵¹.

83. Член 43, параграф 1, първа алинея ЕО забранява ограниченията върху свободата на установяване. В настоящото производство не е необходимо да се изяснява въпросът дали тази забрана урежда чисто индивидуално право или има обективно нормативно съдържание, независимо от лицето, което упражнява правото си на установяване по силата на тази разпоредба. Всъщност Съдът във всеки случай във връзка с различни основни свободи многократно е подчертавал, че и други лица, различни от тези, които пряко черпят права от тази свобода, може да се възползват от нея, ако основната свобода не може да прояви по друг начин пълното си действие⁵².

84. В настоящия случай според мен е очевидно, че свободата на установяване може да прояви пълното си действие само ако и данъчнозадълженото лице може в главното производство да се позове на нарушението на свободата на установяване с националната разпоредба.

85. Спорното в случая ограничение на прехвърляне на загуби е забранено от член 43 ЕО. Както стана ясно, ограничението на свободата на установяване на LG.PD Netherlands се състои в това, че на съдоговорителя му — в случая данъчнозадълженото лице — е отказано предимство и в резултат на това за самото него възникват неблагоприятни последици⁵³. Следователно свободата на установяване на LG.PD Netherlands може да бъде гарантирана само ако на съдоговорителя му бъде предоставено предимството. Предимството от прехвърлянето на загуби, а именно намаляването на данъчната основа за облагане на претендиращото дружество — в случая данъчнозадълженото лице — може обаче да претендира само това дружество в рамките на процедурата по данъчно облагане.

86. Пълното действие на свободата на установяване не може да бъде гарантирано, ако LG.PD Netherlands, което в настоящия случай е упражнило правото си на установяване, би могло при определени обстоятелства да иска обезщетение за вреди, както твърди правителството на Обединеното кралство. От една страна, свързаните с това усилия биха продължавали да представляват нарушение на свободата на установяване на LG.PD Netherlands. От друга страна, по този начин не би било възможно да бъде отстранена онази неблагоприятна последица, която произтича от обстоятелството, че при определени обстоятелства поради липсата на възможност за прехвърляне на загуби установените в Обединеното кралство дружества изобщо няма да желаят да образуват консорциум с участието на LG.PD Netherlands.

87. Впрочем всеки друг подход би позволил на държавите членки да приемат непряко дискриминационна правна уредба. Така би било възможно да бъдат санкционирани само съдоговорителите на дружество, което упражнява свободата си на установяване. Наистина чуждестранното дружество би могло, при определени обстоятелства, да предяви искове за обезщетение за вреди срещу съответната държава членка. В много случаи обаче най-вероятно би било трудно да се доказва наличието на вреди, ако санкцията сама по себе си възпира съдоговорителите да установят търговски отношения с чуждестранното дружество.

50 — Решение от 13 април 2010 г. по дело Wall (C-91/08, Сборник, стр. I-2815, точка 68).

51 — Вж. по-специално Решение от 9 март 1978 г. по дело Simmenthal (106/77, Recueil, стр. 629) и Решение от 8 септември 2010 г. по дело Winner Wetten (C-409/06, Сборник, стр. I-8015, точка 55).

52 — Решение на Съда от 7 юли 1992 г. по дело Singh (C-370/90, Recueil, стр. I-4265, точка 23), Решение от 7 май 1998 г. по дело Clean Car Autoservice (C-350/96, Recueil, стр. I-2521, точка 20), Решение от 11 януари 2007 г. по дело ITC (C-208/05, Сборник, стр. I-181, точка 26); в този смисъл Решение от 12 април 1994 г. по дело Halliburton Services (C-1/93, Recueil, стр. I-1137, точка 20).

53 — Вж. точка 29 от настоящото заключение.

88. Ето защо, за да се гарантира свободата на установяване, непосредственото действие на членове 43 ЕО и 48 ЕО трябва да обхваща и съдоговорител, когато неблагоприятните последици за него са причината за ограничението на свободата на установяване.

89. Предвид горното е без значение фактът, че правото на установяване не се упражнява от самото данъчнозадължено лице по главното производство. Членове 43 ЕО и 48 ЕО изискват и в настоящото производство да бъде оставена без приложение спорната разпоредба на член 403 D, параграф 1, буква с) от ИСТА.

V – Заключение

90. С оглед на всички изложени съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber въпроси по следния начин:

- „1. Фактът, че държава членка не допуска прехвърляне на реализирани в тази държава членка загуби от установения на територията на страната постоянен обект на чуждестранно дружество към установено на територията на страната дружество чрез групово данъчно облекчение в случаите, когато част от тези загуби за целите на облагането с чуждестранен данък подлежи, за който и да било период, на приспадане или на компенсиране по друг начин от реализирани извън тази държава печалби на дружеството или на друго лице, представлява ограничение на свободата на установяване, предоставена по силата на членове 43 ЕО и 48 ЕО.
2. Това ограничение не може да бъде обосновано нито със запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки, нито с предотвратяването на двойното отчитане на загубите, нито с комбинация от двете цели.
3. В случай като този по главното производство държава членка е задължена, включително и в полза на данъчнозадълженото лице, което претендира групово данъчно облекчение, да остави без приложение разпоредба, която противоречи на членове 43 ЕО и 48 ЕО“.