



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

3 февруари 2015 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Член 49 ДФЕС — Член 31 от Споразумението за ЕИП — Корпоративен данък — Групи от дружества — Групово данъчно облекчение — Прехвърляне на загуби, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество — Условия — Момент, към който се определя дали загубите на чуждестранното дъщерно дружество са окончателни“

По дело C-172/13

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 5 април 2013 г.,

Европейска комисия, за която се явяват W. Roels и R. Lya1, в качеството на представители,

ищец,

срещу

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явяват V. Kaye, S. Brighthouse и A. Robinson, в качеството на представители, подпомагани от D. Ewart, QC, и S. Ford, barrister,

ответник,

подпомагано от:

Федерална република Германия, за която се явяват T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

Кралство Испания, за което се явяват A. Rubio González и A. Gavela Llopis, в качеството на представители,

Кралство Нидерландия, за което се явяват M.K. Bulterman и J. Langer, в качеството на представители,

Република Финландия, за която се явява S. Hartikainen, в качеството на представител,

встъпили страни,

* Език на производството: английски.

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: V. Skouris, председател, K. Lenaerts (докладчик), заместник-председател, M. Pešič, L. Bay Larsen и J.-C. Bonichot, председатели на състави, A. Rosas, E. Juhász, Ал. Арабаджиев, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger и A. Prechal, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 юли 2014 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 октомври 2014 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С иска си Европейската комисия моли Съда да установи, че като е наложило по отношение на груповото данъчно облекчение за претърпени от чуждестранни дружества загуби (наричано по-нататък „трансграничното групово данъчно облекчение“) условия, които на практика правят почти невъзможно получаването му, и като е ограничило прилагането на това облекчение само за периода след 1 април 2006 г., Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия не е изпълнило задълженията си по член 49 ДФЕС и по член 31 от Споразумението за европейско икономическо пространство от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Правна уредба на Обединеното кралство

- 2 Съгласно режима за групово данъчно облекчение в Обединеното кралство дружества от една и съща група могат да приспадат помежду си печалбите и загубите си. Установеният със Закона от 1988 г. за данъците върху доходите и корпоративното подоходно облагане (Income and Corporation Tax Act 1988, наричан по-нататък „ICTA“) режим обаче не допуска отчитане на загубите, претърпени от чуждестранни дружества.
- 3 След решение Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ICTA е изменен с разпоредби от Закона за бюджета за 2006 г. (Finance Act 2006), които влизат в сила от 1 април 2006 г. и предвиждат ползване при определени условия на трансграничното групово данъчно облекчение. Същите разпоредби по-късно са възпроизведени почти без изменения в Закона от 2010 г. за корпоративното подоходно облагане (Corporation Tax Act 2010, наричан по-нататък „CTA 2010“).
- 4 CTA 2010 определя условията за трансграничното групово данъчно облекчение. Съгласно член 118 от CTA 2010 чуждестранното дружество трябва да е изчерпило възможностите за отчитане на загубите през данъчния период, когато те са натрупани, както и през предходни данъчни периоди, а член 119, параграфи 1—3 от CTA 2010 налага изискване за липса на каквато и да било възможност за отчитане на загубите през бъдещи данъчни периоди.

- 5 По силата на член 119, параграф 4 от СТА 2010 преценката дали е възможно отчитане на загубите през бъдещи данъчни периоди, трябва да се направи „с оглед положението към момента непосредствено след края“ на данъчния период, през който са претърпени съответните загуби.
- 6 По силата на точка 14, параграф 1, буква а) и на точка 74, параграф 1, буква а) от приложение 18 към Закона за бюджета за 1998 г. срокът за подаване на заявление за групово данъчно облекчение по принцип е две години, считано от края на данъчния период, през който са претърпени загубите.
- 7 В точка 33 от решението си от 22 май 2013 г. Supreme Court of the United Kingdom посочва, че за предоставянето на трансграничното групово данъчно облекчение следва да се установи дали предвид действащото до 1 април 2006 г. и тълкувано в светлината на правото на Съюза законодателство дружество заявител, въз основа на известни му към датата на подаване на заявлението за данъчно облекчение обстоятелства, би могло да докаже, че въпросните загуби не могат да бъдат отчетени в държавата членка, където е установено прехвърлящото дружество, през предшестваш датата на подаване на заявлението данъчен период, през данъчния период, през който заявлението е подадено, или през някои бъдещи данъчни периоди.

Процедура, предхождаща съдебното производство, и производство пред Съда

- 8 На 19 юли 2007 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо на Обединеното кралство за евентуална несъвместимост със свободата на установяване на приетите от тази държава членка след постановяването на решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763) данъчни норми, като твърди, че същите се основават на твърде стеснително тълкуване на критерия относно изчерпване на възможностите за отчитане на загубите на чуждестранното дъщерно дружество в държавата по установяването му. Освен това посочените норми се прилагали само след влизането в сила на новото законодателство, т.е. след 1 април 2006 г.
- 9 В електронно съобщение от 23 октомври 2007 г. Обединеното кралство твърди, че законодателството относно трансграничното групово данъчно облекчение съответства на принципите, изведени от Съда в решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 10 На 23 септември 2008 г. Комисията изпраща на Обединеното кралство мотивирано становище, в което отново изразява позицията си. Обединеното кралство потвърждава своята позиция в писмо от 18 ноември 2008 г.
- 11 На 25 ноември 2010 г. Комисията изпраща на Обединеното кралство допълнително мотивирано становище с оглед приемането на СТА 2010.
- 12 Комисията не приема за убедителни доводите на Обединеното кралство, съдържащи се в изпратеното на 24 януари 2011 г. в отговор на мотивираното становище писмо, и предявява настоящия иск.
- 13 С решение на председателя на Съда от 11 октомври 2013 г. Федерална република Германия, Кралство Испания, Кралство Нидерландия и Република Финландия са допуснати да встъпят в производството в подкрепа на исканията на Обединеното кралство.

По иска

По първото твърдение за нарушение на член 49 ДФЕС и на член 31 от Споразумението за ЕИП, тъй като член 119, параграф 4 от СТА 2010 правел почти невъзможно ползването на трансграничното групово данъчно облекчение от местно дружество майка

Доводи на страните

- 14 Комисията поддържа, че член 119, параграф 4 от СТА 2010 не отговаря на установените в точки 55 и 56 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763) изисквания за държавите членки, тъй като предвижда, че преценката дали е възможно отчитане на загубите през бъдещ период от дъщерно дружество, установено в друга държава членка или в трета държава — страна по Споразумението за ЕИП, трябва да се направи „с оглед положението към момента непосредствено след края“ на данъчния период, през който са претърпени съответните загуби. Според Комисията посочената разпоредба прави почти невъзможно ползването от местно дружество майка на трансграничното групово данъчно облекчение.
- 15 Всъщност съгласно член 119, параграф 4 от СТА 2010 трансграничното групово данъчно облекчение можело да се предоставя само в два случая, а именно, първо, когато законодателството на държавата, където е установено чуждестранното дъщерно дружество, не предвижда каквато и да било възможност за пренасяне на загуби и второ, когато чуждестранното дъщерно дружество е обявено в ликвидация преди края на данъчния период, през който са претърпени загубите. По този начин се изключвала възможността за ползване на трансграничното групово данъчно облекчение в нормални търговски условия, а именно при вземане на решение за прекратяване на дейността на чуждестранното дъщерно дружество и за обявяването му в ликвидация след данъчния период, през който са претърпени загубите. Впрочем споменатото данъчно облекчение било само за загубите, претърпени през един-единствен данъчен период.
- 16 Комисията твърди, че за да се гарантира спазването на условията, посочени от Съда в точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763), възможността за ползване на данъчно облекчение в държавата, където е установено чуждестранното дъщерно дружество, трябва да се преценява към момента на подаване на заявлението за групово данъчно облекчение в Обединеното кралство и въз основа на конкретните обстоятелства по случая. В това отношение не било достатъчно позоваване на теоретична възможност за последващо отчитане на претърпени от чуждестранното дъщерно дружество загуби единствено поради факта че същото все още не е обявено в ликвидация.
- 17 В отговор Обединеното кралство посочва, че съгласно точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763) преценката дали липсва възможност загубите на чуждестранното дъщерно дружество да бъдат отчетени в държавата, където то е установено, през бъдещи данъчни периоди, трябва да се извърши в края на данъчния период, през който са възникнали загубите.
- 18 По отношение на твърдението за почти пълната невъзможност за ползване от трансграничното групово данъчно облекчение Обединеното кралство отбелязва, че ако продължава да упражнява търговска дейност, дружеството по принцип може да пренесе загубите към следващ данъчен период. Освен това условието по член 119, параграф 4 от СТА 2010 би могло да се приеме за изпълнено в много по-широк кръг от случаи от посочените от Комисията. Релевантните разпоредби не предвиждали обявяването в ликвидация на чуждестранното дъщерно дружество преди края на данъчния период, през който са претърпени загубите, като условие за прилагане на трансграничното групово данъчно облекчение. Трябвало да се вземат предвид и обстоятелства, свързани с евентуално наличие на намерение за прекратяване на понасящо загуби дъщерно дружество и за започване на производство за обявяване в ликвидация

непосредствено след края на данъчния период. Намерението за обявяване в ликвидация се взимало предвид наред с всички други релевантни факти, изтъкнати на края на данъчния период, през който са претърпени загубите, за да се определи дали е изпълнен критерият за липса на възможност за отчитане на загубите.

- 19 Встъпилите страни поддържат, че Обединеното кралство няма каквото и да било задължение да предвиди възможност за отчитане на претърпените от чуждестранни дъщерни дружества загуби винаги когато същите не могат да бъдат отчетени другаде. Освен това изискването за фактическа ликвидация на чуждестранното дъщерно дружество не било несъразмерно.
- 20 Федерална република Германия добавя, че след решение К (C-322/11, EU:C:2013:716) съдебната практика, установена с решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763), трябва да се преразгледа.

Съображения на Съда

- 21 СТА 2010 предвижда режим на групово данъчно облекчение, по силата на който претърпените от едно дружество загуби могат да бъдат приспаднати от печалбата на други дружества от същата група. За разлика от загубите, претърпени от местни дружества, тези, претърпени от чуждестранни дружества, могат да бъдат отчетени за целите на груповото данъчно облекчение, само ако отговарят на условията по членове 118 и 119 от СТА 2010.
- 22 Груповото данъчно облекчение по СТА 2010 представлява данъчно предимство за съответните дружества. Като ускорява приключването на загубите на дружествата с отрицателен финансов резултат чрез непосредственото им приспадане от печалбите на други дружества от групата, то им предоставя предимство от гледна точка на ликвидността (вж. решения Marks & Spencer, EU:C:2005:763, т. 32 и Felixstowe Dock and Railway Company и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 19).
- 23 Установената в точка 21 от настоящото решение разлика в третирането по отношение предоставянето на разглежданото данъчно предимство между загубите, претърпени от местни дъщерни дружества, и тези, претърпени от чуждестранни дъщерни дружества, може да възпрепятства упражняването на правото на свободно установяване по смисъла на член 49 ДФЕС от дружеството майка на групата, разколебавайки го да учреди дъщерни дружества в други държави членки (вж. в този смисъл решения Marks & Spencer, EU:C:2005:763, т. 33; Felixstowe Dock and Railway Company и др., EU:C:2014:200, т. 21 и Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 22).
- 24 Видно обаче от практиката на Съда, подобна разлика в третирането може да бъде обоснована при наличието на три кумулативни императивни съображения от общ интерес, а именно необходимост от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, както и необходимост от избягване на риска от двойно приспадане на загубите и на риска от избягване на данъци (вж. в този смисъл решения Marks & Spencer, EU:C:2005:763, т. 51, Оу АА, C-231/05, EU:C:2007:439, т. 51 и А, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 46).
- 25 Следва също да се разгледа дали условията, на които разпоредбите от СТА 2010 подчиняват трансграничното групово данъчно облекчение, са съобразени с принципа на пропорционалност, т.е. дали макар и подходящи за постигането на посочените в предходната точка цели, те не надхвърлят необходимото в това отношение.
- 26 Във връзка с това следва да се напомни точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763), което се отнася до ИСТА, изключващ тогава каквото и да било отчитане за целите на груповото данъчно облекчение на загубите, претърпени от чуждестранни дъщерни дружества, в която точка Съдът приема, че разликата в третирането на загубите, претърпени от местно дъщерно дружество, и тези, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество, надхвърля необходимото

за постигане на преследваните цели в случаите 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, евентуално чрез прехвърляне на тези загуби на трето лице или чрез приспадането им от печалбите на това дъщерно дружество за предишни данъчни години, и от друга страна, не съществува възможност загубите на чуждестранното дъщерно дружество 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 прехвърлянето му на дъщерното дружество (вж. също решения *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 47 и А, EU:C:2013:84, т. 49).

- 27 В този смисъл от точка 56 от решение *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) следва, че когато в държава членка местно дружество майка докаже пред данъчните органи, че чуждестранно дъщерно дружество е претърпяло окончателни загуби по смисъла на точка 55 от споменатото решение, изключването на възможността посоченото дружество майка да приспадне от своята облагаема в тази държава членка печалба загубите, претърпени от чуждестранното си дъщерно дружество, противоречи на член 49 ДФЕС.
- 28 Следва обаче да се констатира, че член 118 и член 119, параграфи 1—3 от СТА 2010 допускат в случаите по точка 55 от решение *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) местно дружество майка да отчете претърпени от чуждестранно дъщерно дружество загуби.
- 29 Впрочем в исковата си молба Комисията сама признава, че СТА 2010 по принцип допуска местно дружество майка да отчете претърпените от чуждестранно дъщерно дружество окончателни загуби по смисъла на точка 55 от решение *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763).
- 30 Според Комисията обаче член 119, параграф 4 от СТА 2010 противоречи на член 49 ДФЕС, тъй като на практика прави почти невъзможно ползването от местно дружество майка на трансграничното групово данъчно облекчение.
- 31 В това отношение трябва да се напомни, че член 119, параграф 4 от СТА 2010 определя момента, към който следва да се прецени дали дадени загуби, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество, са окончателни по смисъла на точка 55 от решение *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763). Посочената разпоредба предвижда, че тази преценка трябва да се направи „с оглед положението към момента непосредствено след края“ на данъчния период, през който са претърпени съответните загуби.
- 32 Според Комисията това изискване прави почти невъзможно ползването на груповото данъчно облекчение за загубите, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество, тъй като на практика допуска отчитането на такива загуби от местното дружество майка само в два случая, а именно, първо, когато законодателството на държавата членка по установяване на съответното дъщерно дружество не предвижда каквато и да било възможност за пренасяне на загуби и второ, когато това дъщерно дружество е обявено в ликвидация преди края на данъчния период, през който са претърпени загубите.
- 33 Следва обаче да се констатира, че първият посочен от Комисията случай е ирелевантен за преценката на пропорционалността на член 119, параграф 4 от СТА 2010. Всъщност, видно от постоянната съдебна практика, фактът, че държавата членка по установяване на дъщерното дружество изключва всяка възможност за пренасяне на загуби, не означава, че загубите, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество, са окончателни по смисъла на точка 55 от решение *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) (вж. решение К, EU:C:2013:716, т. 75—79 и цитираната съдебна практика). В такъв случай държавата членка по установяване на дружеството майка може да не допуска трансгранично групово данъчно облекчение, без при това да наруши член 49 ДФЕС.

- 34 Що се отнася до втория посочен случай, трябва да се констатира, от една страна, че Комисията не е установила истинността на твърдението си, че член 119, параграф 4 от СТА 2010 изисква чуждестранното дъщерно дружество да е било обявено в ликвидация преди края на данъчния период, през който са претърпени загубите, за да може неговото местно дружество майка да се ползва от трансграничното групово данъчно облекчение.
- 35 Всъщност член 119, параграф 4 от СТА 2010 предвижда, че преценката дали загубите, претърпени от чуждестранно дъщерно дружество, са окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763), трябва да се прави „с оглед положението към момента непосредствено след края“ на данъчния период, през който същите са претърпени. В този смисъл, видно от текста ѝ, посочената разпоредба съвсем не налага преди края на данъчния период, през който са претърпени загубите, съответното дъщерно дружество да е било обявено в ликвидация.
- 36 От друга страна, трябва да се напомни, че претърпените от чуждестранно дъщерно дружество загуби могат да бъдат констатирани като окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763) само ако дружеството няма повече приходи в държавата членка по установяването си. Всъщност, ако продължава да има дори и минимални приходи, то би могло да приспадне претърпените загуби с бъдещи реализирани в държавата членка по установяването си печалби (вж. решение A, EU:C:2013:84, т. 53 и 54).
- 37 Обединеното кралство обаче потвърждава, като се позовава на конкретен пример за местно дружество майка, ползвало трансграничното групово данъчно облекчение, че загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763), когато може да се докаже, че непосредствено след края на данъчния период, през който същите са претърпени, дъщерното дружество е преустановило търговската си дейност и е продало или се е освободило от всичките си активи, с които е реализирало доходи.
- 38 При тези условия първото твърдение за нарушение на член 49 ДФЕС трябва да се отхвърли.
- 39 По отношение на другото изтъкнато от Комисията твърдение, че член 119, параграф 4 от СТА 2010 нарушава член 31 от Споразумението за ЕИП, следва да се отбележи, че доколкото разпоредбите на последния член имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 49 ДФЕС, при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения се отнасят съответно и до посочения член 31 (вж. в този смисъл решение Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 40 Поради това първото правно основание трябва да се отхвърли изцяло.

По второто твърдение за нарушение на член 49 ДФЕС и на член 31 от Споразумението за ЕИП, поради факта че законодателството на Обединеното кралство изключва трансграничното групово данъчно облекчение за загуби, претърпени преди 1 април 2006 г.

- 41 Според Комисията с липсата на възможност трансграничното групово данъчно облекчение да се ползва по отношение на претърпени преди 1 април 2006 г. загуби — доколкото отнасящите се до него разпоредби от СТА 2010 се прилагат единствено за загубите, претърпени след 1 април 2006 г., т.е. след датата на влизане в сила на Закона за бюджета за 2006 г. — се нарушават член 49 ДФЕС и член 31 от Споразумението за ЕИП.
- 42 В отговор на този довод на Комисията Обединеното кралство изтъква, че трансграничното групово данъчно облекчение се прилага и преди 1 април 2006 г., но че е уредено от приложимото за този период законодателство, тълкувано съгласно правото на Европейския

съюз след решение Marks & Spencer (EU:C:2005:763) и съобразеното с него решение от 22 май 2013 г. на Supreme Court of the United Kingdom, посочено по-горе в точка 7 от настоящото решение.

- 43 Без значение дали препращането към тълкуването на действащото преди 1 април 2006 г. национално законодателство, което Supreme Court of the United Kingdom възприема и съгласно което претърпените преди тази дата загуби не са изключени от ползването на трансграничното групово данъчно облекчение, е достатъчно, за да се отговори на изискването за правна сигурност по отношение на възможността за ползване на трансграничното групово данъчно облекчение за загубите, претърпени преди посочената дата, следва да се констатира, че Комисията не е установила случаи на непредоставяне на трансграничното групово данъчно облекчение за загуби отпреди 1 април 2006 г.
- 44 При тези условия второто твърдение за нарушение трябва да се отхвърли.
- 45 Предвид това искът трябва изцяло да се отхвърли.

По съдебните разноси

- 46 По силата на член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси, ако е направено такова искане. След като Обединеното кралство е направило искане за осъждането на Комисията и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати разноските.
- 47 На основание член 140, параграф 1 от Процедурния правилник Федерална република Германия, Кралство Испания, Кралство Нидерландия и Република Финландия следва да понесат направените от тях съдебни разноси.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) **Отхвърля иска.**
- 2) **Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноси.**
- 3) **Федерална република Германия, Кралство Испания, Кралство Нидерландия и Република Финландия понесат направените от тях съдебни разноси.**

Подписи