



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

19 юни 2019 година \*

„Преюдициално запитване — Корпоративен данък — Група от дружества — Свобода на установяване — Приспадане на загуби на чуждестранно дъщерно дружество — Понятие „окончателни загуби“ — Прилагане към непряко дъщерно дружество — Законодателство на държавата по седалище на дружеството майка, което изисква пряко притежаване на дъщерното дружество — Законодателство на държавата по седалище на дъщерното дружество, което ограничава приспадането на загуби и го забранява в годината на ликвидацията“

По дело C-608/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 5 октомври 2017 г., постъпил в Съда на 24 октомври 2017 г., в рамките на производство по дело

**Skatteverket**

срещу

**Holmen AB,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen и M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 октомври 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Skatteverket, от M. Andersson Berg, в качеството на представител,
- за Holmen AB, от H. Andersson, в качеството на представител,
- за шведското правителство, от A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren и J. Lundberg, в качеството на представители,

\* Език на производството: шведски.

- за германското правителство, първоначално от Т. Henze и R. Kanitz, впоследствие от R. Kanitz, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от М.К. Bulterman и J.M. Hoogveld, в качеството на представители,
- за финландското правителство, от S. Hartikainen, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от К. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen и G. Tolstoy, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 януари 2019 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Skatteverket (данъчна администрация, Швеция) и Holmen AB във връзка с възможността при облагането с корпоративен данък последното да приспадне загубите на непряко дъщерно дружество, установено в друга държава членка.

### Правна уредба

#### *Шведското право*

- 3 Режимът на прехвърляне на финансови средства в рамките на група дружества се урежда от разпоредбите на глави 35 и 35а от Inkomstskattelag (1999:1229) (Закон (1999:1229) за данъка върху доходите).
- 4 Съгласно глава 35 дъщерно дружество, което търпи загуби, може да ги прехвърли за данъчни цели на своето пряко или непряко дружество майка.
- 5 Според глава 35а това предимство може да се предостави, когато загубата е окончателна по смисъла на точка 55 от решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, наричано по-нататък „решение Marks & Spencer“, EU:C:2005:763), по отношение на изцяло притежавано дъщерно дружество със седалище в държава — членка на Европейската икономическа общност (ЕИП), при условие по-специално това дружество да е притежавано пряко, да е било е прекратено с ликвидация и към датата на ликвидацията дружеството майка да не извършва дейност чрез свързано дружество в държавата на дъщерното дружество.

#### *Испанското право*

- 6 От съдържашите се в акта за преюдициално запитване данни следва, че испанският правен режим за консолидирано облагане позволява печалбите да се компенсират без ограничение със загубите на правни субекти от същата група. Неизползваните загуби могат да се прехвърлят и да се приспадат от бъдещи печалби без ограничение във времето.

- 7 От 2011 г. обаче в Испания загубите от предходни данъчни години могат да се приспадат само от част от печалбите, реализирани през дадена данъчна година. Загубите, които не могат да бъдат приспаднати поради тази горна граница, могат да се пренасят за следващи години, също както другите неизползвани загуби.
- 8 Освен това, ако дейността на данъчноконсолидираната група бъде прекратена поради ликвидация на едно или няколко от дружествата, които я образуват, оставащите загуби се разпределят на дружествата, от които са понесени.
- 9 На последно място, през годината на ликвидацията тези загуби могат да се използват само от дружеството, което ги е претърпяло.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 10 Holmen е дружество майка на група дружества по шведското право. Чрез дъщерно дружество то притежава в Испания няколко непреки дъщерни дружества, които извършват дейност в областта на канцеларските материали и печатарството, като всички те образуват данъчноконсолидирана група. Тъй като от 2003 г. едно от непреките дъщерни дружества е натрупало загуби от порядъка на 140 милиона евро, Holmen планира да преустанови своята дейност в Испания.
- 11 То иска данъчно становище от au Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция), за да разбере дали въз основа на съдебната практика, установена с решение Marks & Spencer, след приключване на ликвидацията ще има право на групово данъчно облекчение в Швеция за тези загуби, които без това не биха могли да бъдат приспаднати нито в Испания поради правната невъзможност за прехвърляне на загубите на прекратено с ликвидация дружество през годината на ликвидацията, нито в Швеция поради условието за пряко притежаване на претърпялото окончателни загуби дъщерно дружество.
- 12 Holmen иска по-конкретно становището на Комисията по данъчно право в две хипотези, едната — на ликвидация на дъщерното дружество и на двете непреки дъщерни дружества в Испания, другата — на обратното поглъщане на дъщерното дружество от неговото губещо непряко дъщерно дружество в Испания, последвано от ликвидация на новото образувание. И в двете хипотези Holmen вече няма да извършва дейност в Испания по време на ликвидацията и след това няма да запази никаква дейност там.
- 13 Данъчното становище на Комисията по данъчно право е неблагоприятно по отношение на първата алтернатива и благоприятно по отношение на втората.
- 14 Комисията по данъчно право признава, че неблагоприятното ѝ становище по отношение на първата алтернатива би довело до ограничаване на свободата на установяване, но счита, че в съответствие със съдебната практика, установена с решение Marks & Spencer, това ограничение може да бъде обосновано, стига принципът на пропорционалност да е спазен и оттам разглежданите загуби да не попадат в рамките на някое от посочените в точка 55 от това решение положения, в които става въпрос за т.нар. „окончателни“ загуби.
- 15 Както данъчната администрация, така и Holmen оспорват данъчното становище пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция).
- 16 Тази юрисдикция счита, че в практиката на Съда не се уточнява, от една страна, дали правото на приспадане на окончателни загуби предполага дъщерното дружество да е пряко притежавано от дружеството майка, и от друга страна, дали, за да се прецени дали загубите на дъщерното

дружество са окончателни, следва да се държи сметка за възможностите, предоставени на други правни субекти от правната уредба на държавата по седалището на дъщерното дружество, да отчитат тези загуби, и ако това е така, как трябва да се вземе предвид тази правна уредба.

17 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Изисква ли правото — произтичащо по-специално от решение Marks & Spencer — на установено в една държава членка дружество майка да приспадне на основание член 49 ДФЕС окончателните загуби на дъщерно дружество, установено в друга държава членка, дъщерното дружество да бъде пряко притежавано от дружеството майка?
- 2) Трябва ли да се счита, че частта от загуба, която в резултат от разпоредбите в държавата на дъщерното дружество не е било възможно да се приспадне от печалбата, реализирана там през конкретната година, но вместо това може да се пренесе и евентуално да се приспадне през следваща година, също е окончателна?
- 3) Трябва ли при преценката дали загубата е окончателна да се вземат предвид предвидените в правната уредба на държавата на дъщерното дружество ограничения на възможността правен субект, различен от този, който сам е понесъл загубата, да я приспадне?
- 4) Ако трябва да се държи сметка за ограничение като посоченото в третия въпрос, следва ли да се вземе предвид до каква степен това ограничение действително е довело до невъзможността да се приспадне част от загубите от реализираните от друг правен субект печалби?“.

### **По преюдициалните въпроси**

18 Най-напред следва да се припомни, че в точки 43—51 от решение Marks & Spencer Съдът е приел, че ограничение на свободата на установяване, произтичащо от ограничение на правото на дружество да приспадне загубите на чуждестранно дъщерно дружество, докато тази възможност за приспадане е предоставена на местно дъщерно дружество, се обосновава с необходимостта да се запази балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и да се предотврати опасността от двойно използване на загубите и от избягване на данъчното облагане.

19 В точка 55 от това решение Съдът обаче уточнява, че макар да става въпрос за ограничение, което по принцип е обосновано, непропорционално е държавата по седалището на дружеството майка да изключва възможността последното да отчита за данъчни цели на своето равнище загубите на чуждестранно дъщерно дружество, квалифицирани като окончателни, когато:

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

### *По първия въпрос*

- 20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали понятието за окончателни загуби на чуждестранно дъщерно дружество по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer може да се приложи към непряко дъщерно дружество.
- 21 Този въпрос се задава в контекста на разглежданото в главното производство шведско законодателство, което обуславя вътрешногруповото облекчение в случай на загуби на чуждестранно дъщерно дружество от наличието на пряка връзка между дружеството майка, която подава заявлението, и претърпялото загуби чуждестранно дъщерно дружество.
- 22 Следва да се припомни, че такова условие, което води до изключване на трансгранично вътрешногрупово облекчение в определени хипотези, може да бъде обосновано с императивните съображения от общ интерес, споменати в точка 18 от настоящото решение.
- 23 Всъщност, както Съдът е постановил в точки 45—52 от решение Marks & Spencer, за запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да наложи към икономическата дейност на дружествата, установени в една от тези държави, да се прилагат само нейните данъчни разпоредби по отношение както на печалбите, така и на загубите. От тази гледна точка, ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите им да се признават в държавата членка по тяхното установяване или в друга държава членка, то това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като данъчната основа би се увеличила в първата държава и намалила във втората със стойността на прехвърлените загуби. Освен това държавите членки трябва, като изключват трансграничното данъчно облекчение, да могат да предотвратяват както опасността от двойно приспадане на загубите, така и опасността групи от дружества да извършват организирано прехвърляне на загуби към дружества, установени в държавите членки, които прилагат високи данъчни ставки и в които следователно данъчната стойност на загубите е по-голяма.
- 24 Освен това обаче условие за групово данъчно облекчение като разглежданото в главното производство трябва да може да гарантира осъществяването на преследваните цели и да не надхвърля необходимото за тяхното постигане.
- 25 В това отношение следва да се разграничат два случая.
- 26 Първият се отнася до хипотезата, в която междинното дъщерно дружество или дружества по отношение на дружеството майка, което подава заявление за групово данъчно облекчение, и непрякото дъщерно дружество, претърпяло загубите, които могат да се разглеждат като окончателни, не е установено или установени в една и съща държава членка.
- 27 В този случай не може да се изключи възможността дадена група да избере държавата членка на използване на окончателни загуби, като предпочете или тази на холдинговото дружество майка, или тази на евентуално междинно дъщерно дружество.
- 28 Подобна възможност за избор би могла да позволи стратегии за оптимизиране на данъчните ставки на групата, които могат да застрашат балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и да породи за тях опасност от многократно приспадане на загуби.
- 29 Следователно не е непропорционално държава членка да постави условие за пряка връзка за трансграничното данъчно облекчение, дори и всички други случаи на невъзможност, споменати в точка 55 от решение Marks & Spencer, да са установени, още повече че във всички случаи предвиденото в тази точка изключение се прилага към държавата членка на дъщерното

дружество, притежаващо пряко непрякото дъщерно дружество, която държава членка би била сезирана с искане за предоставяне на трансгранично данъчно облекчение, свързано със загубите на последното дружество.

- 30 Вторият случай се отнася до хипотезата, в която междинното дъщерно дружество или дружества по отношение на дружеството майка, което подава заявление за групово данъчно облекчение, и непрякото дъщерно дружество, претърпяло загубите, които могат да се разглеждат като окончателни, е установено или установени в една и съща държава членка. Такъв, изглежда, е случаят в главното производство, тъй като седалището както на междинното дъщерно дружество на Holmen, така и това на претърпялото загуби негово непряко дъщерно дружество се намират в Испания.
- 31 При тези обстоятелства опасността от оптимизиране на данъчната ставка на групата чрез избора на държавата членка на приспадане на загубите и от многократно отчитане на последните от няколко държави членки са подобни на установените от Съда в точки 45—52 от решение Marks & Spencer.
- 32 Ето защо би било непропорционално държава членка да поставя условие за пряко притежаване като разглежданото в главното производство, когато посочените в точка 55 от решение Marks & Spencer условия са изпълнени.
- 33 Ето защо на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че понятието за окончателни загуби на чуждестранно дъщерно дружество по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer не се прилага към непряко дъщерно дружество, освен ако седалищата на всички междинни дружества по отношение на подалото заявление за групово данъчно облекчение дружество майка и непрякото дъщерно дружество, претърпяло загуби, които могат да се разглеждат като окончателни, не се намират в една и съща държава членка.

### ***По третия въпрос***

- 34 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи какво значение при преценката дали загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни по смисъла на член 55 от решение Marks & Spencer трябва да се отдаде на обстоятелството, че държавата членка по седалището на дъщерното дружество не позволява прехвърляне на загубите на дружество на друго данъчнозадължено лице в годината на ликвидация, но въпреки това разрешава прехвърлянето на такива загуби за други данъчни години на същото дружество.
- 35 Така от Съда се иска да уточни дали хипотеза като предвижданата от Holmen, в която в годината на ликвидация държавата членка на чуждестранното дружество позволява само използването на загубите за данъчни цели от страна на дружеството, което ги е претърпяло, се намира сред споменатите от Съда в точка 55, второ тире от решение Marks & Spencer, в които не съществува възможност за отчитане на загубите на чуждестранното дъщерно дружество в държавата по седалището му за следващи данъчни години.
- 36 В това отношение обаче е достатъчно да се припомни, че в мотивите на Съда в точка 55, второ тире от решение Marks & Spencer изрично се посочва, че невъзможността, обуславяща окончателния характер на загубите, може да е свързана с тяхното отчитане за бъдещи данъчни години от трето лице, по-специално в случаите, в които дъщерното дружество бъде прехвърлено на това трето лице.

- 37 Оттук следва, че в хипотеза като предвижданите от Holmen, дори евентуално да са установени всички други случаи на невъзможност, споменати в точка 55 от решение Marks & Spencer, загубите не могат да се квалифицират като окончателни, ако продължава да е възможно тяхното използване с икономическа цел чрез прехвърлянето им на трето лице, преди ликвидацията да приключи.
- 38 Всъщност, както посочва генералният адвокат в точки 57—63 от своето заключение, не може поначало да бъде изключена възможността трето лице да отчете за данъчни цели загубите на дъщерното дружество в държавата по седалището на последното, например след прехвърлянето на това дружество на цена, включваща стойността на данъчното предимство, в което се изразява възможността за бъдещо приспадане на загубите (вж. в този смисъл решение от 21 февруари 2013 г., A, C-123/11, EU:C:2013:84, т. 52 и сл., и решение с днешна дата, Memira Holding, C-607/17, т. 26).
- 39 Ето защо в хипотеза като предвижданите от Holmen, ако последното не докаже, че споменатата в предходната точка възможност е изключена, обстоятелството, че правото на държавата по седалището на дъщерното дружество не позволява прехвърлянето на загуби в годината на ликвидация, само по себе си не е достатъчно, за да се приеме, че загубите на дъщерното или на непрякото дъщерно дружество са окончателни.
- 40 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че за преценката дали загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer, обстоятелството, че държавата членка по седалището на дъщерното дружество не позволява прехвърлянето на загубите на дружество на друго данъчнозадължено лице в годината на ликвидация, не е определящо, освен ако дружеството майка не докаже, че за него е невъзможно да използва тези загуби, така че по-специално чрез прехвърляне те да бъдат отчетени от трето лице за бъдещи данъчни години.

### ***По втория и четвъртия въпрос***

- 41 С втория и четвъртия въпрос, които следва да се разгледат заедно и на последно място, запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали в случай че споменатото в третия въпрос обстоятелство придобие релевантност, трябва да се държи сметка за факта, че в следствие от законодателството на държавата членка на дъщерното дружество, претърпяло загуби, които могат да се считат за окончателни, част от загубите е трябвало да бъде пренесена поради ограничение на приспадането на загубите при същия правен субект, или не е могло да бъде приспадната от печалбите, получени от друг правен субект от същата група.
- 42 В това отношение, и както беше посочено в рамките на отговора на третия въпрос, всякакви ограничения при прехвърлянето на загуби, произтичащи от правната уредба на държавата по седалището на дъщерното дружество, не са определящи, докато невъзможността за отчитане на загубите от трето лице, в частност след прехвърляне срещу цена, включваща тяхната данъчна стойност, не е била доказана от дружеството майка.
- 43 Ако такова доказателство е представено и освен това са спазени другите условия, споменати в точка 55 от решение Marks & Spencer, данъчните органи са длъжни да приемат, че загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни и че поради това е непропорционално на дружеството майка да не се позволява да ги взема предвид на своето равнище.

- 44 От тази перспектива за преценката дали загубите са окончателни е без значение в каква степен са били ограничени възможностите на губещото дружество за пренасяне на загуби или са могли да бъдат ограничени възможностите на други правни субекти от същата група, които също се намират в държавата по седалище на губещото дъщерно дружество, да им бъдат прехвърлени загуби на дъщерното дружество.
- 45 Ето защо на втория и четвъртия въпрос следва да се отговори, че ако споменатото в третия въпрос обстоятелство придобие релевантност, няма значение в каква степен в следствие от законодателството на държавата на дъщерното дружество, претърпяло загуби, които могат да бъдат квалифицирани като окончателни, част от тях не са могли да бъдат приспаднати от текущите печалби на губещото дъщерно дружество или на друг правен субект от същата група.

### **По съдебните разноски**

- 46 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 (първи състав) реши:

- 1) **Понятието за окончателни загуби на чуждестранно дъщерно дружество по смисъла на точка 55 от решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), не се прилага към непряко дъщерно дружество, освен ако седалищата на всички междинни дружества по отношение на подалото заявление за групово данъчно облекчение дружество майка и непрякото дъщерно дружество, претърпяло загуби, които могат да се разглеждат като окончателни, не се намират в една и съща държава членка.**
- 2) **За преценката дали загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни по смисъла на точка 55 от решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), обстоятелството, че държавата членка по седалището на дъщерното дружество не позволява прехвърлянето на загубите на дружество на друго данъчнозадължено лице в годината на ликвидация, не е определящо, освен ако дружеството майка не докаже, че за него е невъзможно да използва тези загуби, така че по-специално чрез прехвърляне те да бъдат отчетени от трето лице за бъдещи данъчни години.**
- 3) **Ако споменатото в точка 2 от настоящия диспозитив обстоятелство придобие релевантност, няма значение в каква степен в следствие от законодателството на държавата на дъщерното дружество, претърпяло загуби, които могат да бъдат квалифицирани като окончателни, част от тях не са могли да бъдат приспаднати от текущите печалби на губещото дъщерно дружество или на друг правен субект от същата група.**

Подписи