



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

22 септември 2022 година \*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС — Приспадане на окончателните загуби, формирани чрез чуждестранно място на стопанска дейност — Държава, която се е отказала от правомощието си за данъчно облагане по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане — Сходство на положенията“

По дело C-538/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 6 ноември 2019 г., постъпил в Съда на 21 октомври 2020 г., в рамките на производство по дело

**Finanzamt B**

срещу

**W AG,**

при участието на:

**Bundesministerium der Justiz**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: С. Lycourgos, председател на състава, S. Rodin, J.-C. Bonichot (докладчик), L. S. Rossi и O. Spineanu-Matei, съдии,

генерален адвокат: A. M. Collins,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за W AG, от P. Dodos, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от R. Kanitz и J. Möller, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

- за френското правителство, от E. de Moustier и E. Toutain, в качеството на представители,
- за финландското правителство, от S. Hartikainen, A. Laine и H. Leppo, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels и V. Uher, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 март 2022 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt В (данъчна служба В, Германия) и W AG, акционерно дружество, установено в Германия, по повод отказа на първата да признае за целите на изчисляването на дължимия от това дружество данък за 2007 г. в тази държава членка загубите, формирани чрез място на стопанска дейност на посоченото дружество в Обединеното кралство, което място на стопанска дейност е закрито през същата година.

## Правна уредба

### *Германското право*

- 3 Член 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „KStG“), гласи:  
  
„1) Следните дружества, обединения на лица и обособени имуществва, чието място на управление или седалище се намира на територията на страната, подлежат на неограничено облагане с корпоративен данък:  
  
1. капиталовите дружества (по-специално европейските дружества, акционерните дружества, командитните дружества с акции, дружествата с ограничена отговорност);  
  
[...]  
  
2) Неограниченото данъчно облагане с корпоративен данък се отнася до всички доходи.  
  
[...].“
- 4 Член 8, параграф 2 от KStG предвижда, че всички доходи на неограничено данъчнозадължено лице по смисъла на член 1, параграф 1, точки 1—3 се считат за получени от промишлена или търговска дейност.

### **Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане**

- 5 Член III, параграф 1 от Спогодбата от 26 ноември 1964 г. между Федерална република Германия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на отклонението от облагане с данъци, изменена с допълнително споразумение от 23 март 1970 г. (BGBl. 1966 II, стр. 359; BGBl. 1967 II, стр. 828 и BGBl. 1971 II, стр. 46) (наричана по-нататък „СИДДО“) предвижда:

„Печалбата от промишлена и търговска дейност на дадено предприятие от една от териториите се облага само на тази територия, освен ако предприятието упражнява на другата територия промишлена или търговска дейност посредством място на стопанска дейност на тази територия. Ако предприятието упражнява промишлена или търговска дейност посредством място на стопанска дейност на другата територия, печалбата се облага в тази територия, но само доколкото може да се отнесе към това място на стопанска дейност“.

- 6 Член 6, параграф 2 от СИДДО предвижда:

„За местните за Федерална република Германия лица данъкът се определя, както следва:

- а) от облагаемите във Федералната република доходи се изключват доходите от източници и имуществото в Обединеното кралство, които могат да бъдат обложени в него по силата на тази спогодба [...]; печалбата, посочена в член VIII, параграф 1 обаче се изключва само ако подлежи на облагане в Обединеното кралство. Въпреки това Федералната република си запазва правото при определянето на данъчната ставка да вземе предвид изключените по този начин доходи или имущество.

[...]“.

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

- 7 W е акционерно дружество със седалище и място на управление в Германия и извършва по занятие търговия с ценни книжа. През август 2004 г. W открива клон в Обединеното кралство. Тъй като последният не реализира печалба, W го закрива през първото шестмесечие на 2007 г., в резултат на което формираните чрез това място на стопанска дейност загуби не могат да бъдат пренесени за следващи данъчни периоди в Обединеното кралство.
- 8 Тъй като данъчната служба В отказва да отчете тези загуби при определянето на дължимия от W в Германия корпоративен данък и данък върху доходите от стопанска дейност за данъчната 2007 г., дружеството подава жалба пред Hessisches Finanzgericht (Финансов съд Хесен, Германия). С решение от 4 септември 2018 г. този съд уважава жалбата.
- 9 Данъчна служба В подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), който е и запитващата юрисдикция.
- 10 Този съд отбелязва, че макар и W да подлежи на облагане с корпоративен данък в Германия за всички негови доходи в съответствие с член 1, параграфи 1 и 2 от KStG, формираните чрез неговото място на стопанска дейност загуби в Обединеното кралство, се изключват от

данъчната основа за целите на изчисляването на корпоративния му данък по силата на член XVIII, параграф 2 от СИДДО, който освобождава от облагане с корпоративен данък доходи с източник в чужбина. Той отбелязва, че същото важи и за данъка върху доходите от стопанска дейност, тъй като относно изчисляването на данъчната основа на този данък разпоредбите на Gewerbesteuer-gesetz (Закон за данъка върху доходите от стопанска дейност) препращат към правилата за определяне на печалбата, подлежаща на облагане с корпоративен данък. Въз основа на тези обстоятелства жалбата би трябвало да бъде уважена.

- 11 Запитващата юрисдикция обаче иска да установи дали, с оглед на свободата на установяване, при изчисляването на данъка, дължим от това дружество в Германия, не би трябвало да се признават за данъчни цели и загубите, формирани чрез мястото на стопанска дейност на W в Обединеното кралство. Това е така, защото според тази юрисдикция практиката на Съда, установена последно в решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), не дава ясен отговор на този въпрос в особения случай, когато освобождаването от облагане на дохода с източник в чужбина е предвидено в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. При утвърдителен отговор на този въпрос тази юрисдикция иска да установи и при какви условия трябва да се приеме, че формираните чрез чуждестранното място на стопанска дейност загуби са окончателни по смисъла на тази съдебна практика, как трябва да се определи размерът на тези загуби и дали задължението за признаване важи и по отношение на данъка върху доходите от стопанска дейност.
- 12 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
  - „1) Следва ли член 43 [ЕО] във връзка с член 48 [ЕО] (понастоящем член 49 [ДФЕС] във връзка с член 54 [ДФЕС]) да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка, което забранява на местно дружество да приспада от облагаемата си печалба загуби, реализирани от негово място на стопанска дейност в друга държава членка, при положение че това дружество, от една страна, е изчерпало всички възможности за приспадане на тези загуби, предоставени му от правото на държавата членка, в която е мястото на стопанска дейност, и от друга страна, това дружество повече не реализира приходи чрез това място на стопанска дейност, поради което повече няма възможност да отчита загубите в тази държава членка („окончателни“ загуби), дори ако въпросното законодателство предвижда освобождаване на печалбите и загубите въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки?
  - 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: следва ли член 43 [ЕО] във връзка с член 48 [ЕО] (понастоящем член 49 [ДФЕС] във връзка с член 54 [ДФЕС]) да се тълкуват в смисъл, че не допускат и правните разпоредби на германския Gewerbesteuer-gesetz (Закон за данъка върху доходите от стопанска дейност), които забраняват на местно дружество да приспада от облагаемата си печалба от стопанска дейност „окончателни“ загуби от вида, описан в първия въпрос, реализирани от място на стопанска дейност в друга държава членка?

- 3) При утвърдителен отговор на първия въпрос: може ли в случай на закриване на място на стопанска дейност в друга държава членка да са налице „окончателни“ загуби от вида, описан в първия въпрос, при положение че съществува поне теоретичната възможност дружеството да открие във въпросната държава членка ново място на стопанска дейност, с чиито печалби евентуално да бъдат компенсирани предишните загуби?
- 4) При утвърдителни отговори на първия и третия въпрос: считат ли се за „окончателни“ загуби от вида, описан в първия въпрос, които трябва да бъдат отчетени от държавата по седалището на дружеството, и онези загуби на мястото на стопанска дейност, които съгласно законодателството на държавата, в която е мястото на стопанска дейност, е можело поне веднъж да бъдат пренесени в следващ данъчен период?
- 5) При утвърдителни отговори на първия и третия въпрос: ограничено ли е по размер задължението за отчитане на трансграничните „окончателни“ загуби до размера на онези загуби, които дружеството щеше да натрупа във въпросната държава, в която е мястото на стопанска дейност, ако отчитането на загуби там не беше изключено?“.

## **По преюдициалните въпроси**

### ***По първия въпрос***

- 13 С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска Съдът да установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчен режим на държава членка, по силата на който местно за тази държава дружество не може да приспада от облагаемата си печалба окончателните загуби, формирани от негово място на стопанска дейност в друга държава членка, при положение че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане държавата членка, за която дружеството е местно лице, се е отказала от правомощието си да облага финансовия резултат, формиран чрез това място на стопанска дейност.
- 14 Съгласно постоянната практика на Съда гарантираната с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС свобода на установяване обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейския съюз правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 15).
- 15 Макар че съгласно редакцията им разпоредбите на правото на Съюза, свързани със свободата на установяване, имат за цел да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата членка по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени в съответствие с нейното законодателство дружества в друга държава членка. Тези съображения са в сила и когато дружество, установено в една държава членка, извършва дейност в друга държава членка чрез място на стопанска дейност, какъвто е настоящият случай (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 16 и 17 и цитираната съдебна практика).

- 16 От акта за преюдициално запитване в настоящото дело е видно, че по силата на член 1, параграфи 1 и 2 от KStG дружествата с място на управление или седалище в Германия подлежат на облагане с корпоративен данък върху всички техни доходи. Въпреки това съгласно разпоредбите на СИДДО, когато дружество с място на управление или седалище в Германия упражнява промишлена или търговска дейност посредством място на стопанска дейност в Обединеното кралство, печалбата, която е формирана чрез това място на стопанска дейност, се изключва от облагаемата основа на дължимия от това дружество в Германия корпоративен данък, без да се засяга възможността тази държава членка да я вземе предвид при изчисляване на ставката на данъка, при условие че тази печалба подлежи на облагане в Обединеното кралство. Същото се отнася съответно и за загубите, които са формирани чрез това място на стопанска дейност.
- 17 В тази хипотеза при определянето на облагаемия доход местните дружества се ползват от данъчно предимство, състоящо се в обстоятелството, че те могат да отчитат за данъчни цели загубите, формирани чрез място на стопанска дейност в същата държава членка. Ако тази възможност се изключва по отношение на загубите на място на стопанска дейност, установено в друга държава членка, се установява разлика в третирането, която може да разколебае местно дружество да упражнява дейност посредством такова място на стопанска дейност (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 18 и 19 и цитираната съдебна практика).
- 18 Такава разлика в третирането е допустима само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или ако е обоснована с императивно съображение от общ интерес и е пропорционална на това положение (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 19 От практиката на Съда следва, че сходството между вътрешните и трансграничните положения трябва да се проверява, като се държи сметка за целта, преследвана от съответните национални разпоредби (решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 20 Що се отнася до мерките, предвидени от държава членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на дружество — местно лице, дружествата с място на стопанска дейност в друга държава членка по принцип не се намират в положение, сходно с това на дружествата с място на стопанска дейност в същата държава членка (вж. в този смисъл решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 21 Положението е различно, когато самото национално данъчно законодателство приравнява тези две категории място на стопанска дейност за целите на отчитането за данъчни цели на формираните чрез тях загуби и печалби (вж. в този смисъл решения от 17 юли 2014 г., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 24 и от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 28).
- 22 За сметка на това, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане държавата членка, за която дадено дружество е местно лице, се е отказала да упражнява правомощието си да облага данъчно финансовия резултат на чуждестранното място на стопанска дейност на това дружество в друга държава членка, положението на местното дружество с такова място на стопанска дейност не е сходно с положението на местното дружество с място на стопанска дейност в същата държава членка, като се вземат предвид

- предприетите от първата държава членка мерки за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата и съответно на двойното приспадане на загубите по отношение на местните дружества (вж. в този смисъл решение от 17 декември 2015 г., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, т. 65).
- 23 С решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), на което се позовава запитващата юрисдикция, не се поставя под въпрос този извод.
- 24 Вярно е, че в това решение Съдът приема, що се отнася до загубите, формирани чрез чуждестранно място на стопанска дейност, което е прекратило дейност и чиито загуби не могат повече да се приспаднат от формираната чрез него облагаема печалба в държавата членка, в която е упражнявана дейността му, положението на местно дружество, което има такова място на стопанска дейност, не се различава — с оглед на целта за предотвратяване на двойното приспадане на загуби — от положението на местно дружество с място на стопанска дейност в същата държавата членка. Съдът добавя, че финансовите възможности на дружество с чуждестранно място на стопанска дейност, формирало окончателни загуби, се засягат по същия начин като тези на дружество, чието място на стопанска дейност е формирало загуби, поради което в това отношение двете положения са сходни (решение от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 38 и 39).
- 25 По това дело обаче държавата членка, за която дружеството е местно лице и която иска да се отчетат за данъчни цели окончателните загуби, формирани чрез чуждестранното му място на стопанска дейност, не се е отказала със спогодба за избягване на двойното данъчно облагане от правомощието си да обложи финансовия резултат, формиран чрез това място на стопанска дейност. В действителност тази държава членка е решила едностранно, освен ако съответното дружество не предпочете режим на международно данъчно облагане, да не взема предвид за данъчни цели печалбата и загубите, формирани чрез чуждестранно място на стопанска дейност на местни дружества, независимо че същата държава членка е била компетентна да го направи, а тази хипотеза е различна.
- 26 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване следва, че съгласно СИДДО Федерална република Германия се е отказала от правомощието си да облага печалбата, формирана чрез място на стопанска дейност, намиращо се в Обединеното кралство, чрез което местните му дружества упражняват промишлена или търговска дейност. Същото се отнася съответно и за признаването за данъчни цели на записаните от такова място на стопанска дейност загуби.
- 27 След като по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане Федерална република Германия се е отказала от правомощието си за данъчно облагане на печалбата и загубите, формирани чрез такова място на стопанска дейност в друга държава членка, с оглед на постигането на целта за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбите и съответно двойното отчитане за данъчни цели на загубите, местните дружества с такова място на стопанска дейност не се намират в положение, сходно с това на местните дружества с място на стопанска дейност в Германия.
- 28 Следователно в положение като разглежданото в главното производство не може да се установи наличие на ограничение на свободата на установяване, гарантирана с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.

- 29 С оглед на изложените съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчен режим на държава членка, по силата на който местно за тази държава дружество не може да приспада от облагаемата си печалба окончателните загуби, формирани чрез негово място на стопанска дейност в друга държава членка, в случай че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане държавата членка, за която това дружество е местно лице, се е отказала от правомощието си да облага финансовия резултат, формиран чрез това място на стопанска дейност.

***По втория, третия, четвъртия и петия въпрос***

- 30 Предвид отговора на първия въпрос, на втория, третия, четвъртия и петия въпрос не следва да се дава отговор.

**По съдебните разноски**

- 31 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 (четвърти състав) реши:

**Членове 49 и 54 ДФЕС**

**следва да се тълкуват в смисъл, че:**

**допускат данъчен режим на държава членка, по силата на който местно за тази държава дружество не може да приспада от облагаемата си печалба окончателните загуби, формирани чрез негово място на стопанска дейност в друга държава членка, в случай че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане държавата членка, за която това дружество е местно лице, се е отказала от правомощието си да облага финансовия резултат, формиран чрез това място на стопанска дейност.**

Подписи