Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. COLLINS
представено на 10 март 2022 година[1]

Дело C-538/20

Finanzamt B
срещу
W AG,
встъпила страна:
Bundesministerium der Finanzen

(Преюдициално запитване от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Членове 43 ЕО и 48 ЕО — Свобода на установяване — Корпоративен данък — Данък върху доходите от стопанска дейност — Приспадане на загуби, понесени от място на стопанска дейност в държава членка, което принадлежи на дружество, установено в друга държава членка — Избягване на двойното данъчно облагане чрез освобождаване от облагане на доходите на чуждестранното място на стопанска дейност — Сходство на положенията — Понятие „окончателни загуби“

I. Въведение

1. С настоящото преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), се иска Съдът по същество да установи дали местно дружество майка има право на основание член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО[2] да приспадне от облагаемия си доход загубите, понесени от неговото чуждестранно място на стопанска дейност, което е прекратило дейността си, в резултат на което тези загуби вече не могат да бъдат отчетени в държавата, където се намира това чуждестранно място на стопанска дейност, при положение че печалбите и загубите на посоченото чуждестранно място на стопанска дейност са освободени от данъчно облагане в държавата по установяване на дружеството майка съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

2. Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството W, което е местно лице за Германия, и германската данъчна администрация относно отказа на последната да вземе предвид за целите на определянето на размера на корпоративния данък на посоченото дружество и на данъчната основа за определяне на данъка му върху доходите от стопанска

[1] Език на оригиналния текст: английски.

[2] Понастоящем членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС. Необходимо е позоваване на разпоредбите на Договора за създаване на Европейската общност, тъй като към момента на настъпване на фактите, разглеждани в главното производство, Договорът от Лисабон все още не е бил в сила.

дейност за данъчната 2007 година окончателните загуби[3], понесени от неговия клон в Обединеното кралство. По-специално се поставя въпросът дали подходът, възприет от Съда в решение Bevola и Jens W. Trock[4] във връзка с обективното сходство на съответните положения на местните и на чуждестранните лица по отношение на възможността за приспадане на окончателните загуби, може да бъде приложен и спрямо настоящия случай, когато освобождаването от данъчно облагане на печалбите — и заедно с това на загубите — на чуждестранното място на стопанска дейност произтича от двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, а не както в делото, по което е постановено горепосоченото решение, от едностранна разпоредба на националното право.

II. Правна уредба

A. Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Германия и Обединеното кралство

3. На 26 ноември 1964 г. Федерална република Германия сключва с Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване на избягването на данъци върху доходите и имуществото („Спогодбата“)[5].

4. Член III, параграф 1 от Спогодбата е формулиран по следния начин:

„Промишлените или търговските печалби на предприятие от една от териториите се облагат с данък само на тази територия, освен ако предприятието не извършва търговска или стопанска дейност на другата територия чрез чуждестранно място на стопанска дейност. Ако то извършва търговска или стопанска дейност на тази друга територия чрез място на стопанска дейност там, тези печалби могат да бъдат облагани с данък на другата територия, но само върху частта от тях, която може да бъде приписана на това място на стопанска дейност“.

5. Член XVIII, параграф 2, буква а) от Спогодбата предвижда:

„За местно лице на Федералната република данъкът се определя по следния начин:

(a) Освен ако не се прилагат разпоредбите на алинея b) по-долу, от основата, върху която се изчислява данъкът на Федералната република, се изключват всички доходи от източници в Обединеното кралство и цялото имущество, намиращо се в Обединеното кралство, които съгласно тази спогодба могат да бъдат облагани в Обединеното

[3] Съдът уточнява понятието „окончателни загуби“ в решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), в което постановява, че национални разпоредби, които не позволяват на местно дружество майка да приспадне от облагаемата си печалба загубите, понесени в друга държава членка от установено в нея дъщерно дружество, като същевременно позволяват приспадането на загубите, понесени от местно дъщерно дружество, представляват ограничение на свободата на установяване, което може да бъде оправдано с императивни съображения от общ интерес. В това решение Съдът постановява, че в случай на окончателни загуби разглежданите ограничителни разпоредби надхвърлят необходимото за постигане на преследваните основни цели. С оглед на по-подробно разглеждане на понятието „окончателни загуби“ вж. обясненията, изложени в отговора на третия въпрос по-долу.

[4] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 37 и 38).

[5] Спогодба от 26 ноември 1964 г. между Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото, последно изменена на 23 март 1970 г., Bundesgesetzblatt (Федерален държавен вестник) (BGBl., 1966 II, стр. 358, BGBl., 1967 II, стр. 828, и BGBl., 1971 II, стр. 45).

кралство, като капиталовите печалби, посочени в член VIII, параграф 1, се изключват само ако подлежат на облагане в Обединеното кралство. Федералната република обаче си запазва правото при определянето на своята данъчна ставка да вземе предвид изключените по този начин доходи и имущество.

[…]“.

Б. Германско право

6. Член 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративното данъчно облагане, наричан по-нататък „KStG“)[6], в редакцията му, действаща към момента на настъпване на фактите в главното производство, предвижда:

„(1) Следните дружества, обединения на лица и активи, чието 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, дружествата с ограничена отговорност и командитните дружества с акции);

[…]

(2) Неограниченото данъчно облагане с корпоративен данък се отнася до всички доходи.

[…]“.

7. Член 8, параграф 2 от KStG, в редакцията, действаща към момента на настъпване на фактите в главното производство, предвижда, че всички доходи на данъчнозадължено лице, подлежащо на неограничено данъчно облагане, следва да се считат за доходи от стопанска или търговска дейност.

8. Член 2, параграфи 1 и 2 от Gewerbesteuergesetz (Закон за данъка върху доходите от стопанска дейност, наричан по-нататък „GewStG“)[7], в редакцията му, действаща към момента на настъпване на фактите в главното производство, гласи следното:

„(1) [1]Всяка промишлена или търговска дейност, която се извършва на територията на страната, се облага с данък върху доходите от стопанска дейност. [2]Промишлена или търговска дейност означава промишлено или търговско предприятие по смисъла на Einkommensteuergesetz [Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „EStG“]. [3]Счита се, че дадена промишлена или търговска дейност се извършва на територията на Германия, когато за извършването на тази дейност се поддържа място на стопанска дейност на територията на Германия […].

(2) [1]Дейността, извършвана от капиталовите дружества (по-специално европейските дружества, акционерните дружества, дружествата с ограничена отговорност и

6 BGBl., 2002 I, стр. 4144, последно изменен по време на периода, за който се отнася спорът в главното производство, със Закона от 7 декември 2006 г. (BGBl., 2006 I, стр. 2782).

7 BGBl., 2002 I, стр. 4167.

командитните дружества с акции) […] във всички случаи се счита изцяло за промишлена или търговска дейност.

[…]“.

9. Съгласно член 7, първо изречение от GewStG, в редакцията му, действаща към момента на настъпване на фактите в главното производство, печалбата от стопанска дейност е определената в съответствие с разпоредбите на EStG или KStG печалба от промишлена или търговска дейност, която трябва да се вземе предвид при изчисляването на дохода за данъчния период, увеличен и намален със сумите, посочени в членове 8 и 9 от GewStG.

III. Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10. W е акционерно дружество, чието седалище и място на управление се намират в Германия. То се занимава с търговия с ценни книжа. Финансовата му година приключва на 30 юни.

11. През август 2004 г. W открива клон в Обединеното кралство. Тъй като клонът не носи никаква печалба, през февруари 2007 г. W решава да го закрие. В търговския регистър на Обединеното кралство е записано, че прекратяването на дейността на клона е извършено през първата половина на 2007 г.

12. Поради закриването на клона загубите, понесени от него през финансовите години 2004/2005, 2005/2006 и 2006/2007 (данъчни 2005 г., 2006 г. и 2007 г.), повече не могат да бъдат пренасяни в следващи периоди за данъчни цели в Обединеното кралство. Поради това данъчната администрация на Обединеното кралство уведомява W, че за финансовата 2007/2008 година и за следващите финансови години вече не е необходимо да подава данъчна декларация за своя клон.

13. W твърди, че „по съображения, свързани с правото на Съюза“, горепосочените загуби, понесени от неговия клон, следва да бъдат отчетени като окончателни загуби при определянето на облагаемия му доход в Германия за данъчната 2007 г., независимо че доходът на клона е освободен от данъчно облагане в Германия по силата на спогодбата. Finanzamt B (Данъчна служба B, Германия) отказва да отчете тези загуби при определяне на размера на задължението на W за корпоративен данък и основата за определяне на данъка върху доходите от стопанска дейност за тази данъчна година.

14. С решение от 4 септември 2018 г. Hessiches Finanzgericht (Финансов съд Хесен, Германия) уважава жалбата на W срещу този отказ. Данъчна служба B подава жалба до запитващата юрисдикция срещу посоченото съдебно решение на основание на нарушение на материалноправни разпоредби (ревизионна жалба). Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите, Германия) се присъединява към производството като встъпила страна в подкрепа на Данъчна служба B.

15. Запитващата юрисдикция счита, че жалбата е основателна от гледна точка на германското право.

16. Що се отнася до облагането с корпоративен данък, запитващата юрисдикция уточнява, че макар W да подлежи на неограничено облагане с корпоративен данък върху всички свои доходи съгласно член 1, параграф 1 от KStG, загубите, понесени от постоянния му обект в Обединеното кралство, не могат да намалят данъчната основа за облагане с този данък по силата на член XVIII, параграф 2, буква а) от Спогодбата, който изключва от данъчната основа за облагане с германски данък всеки доход от източници в Обединеното кралство, подлежащ на облагане в последната държава. Тя отбелязва, че макар в член III, параграф 1 от Спогодбата да се споменават изрично само „промишлени или търговски печалби“, по силата на член XVIII, параграф 2, буква а) от Спогодбата „отрицателните доходи“ — каквито са загубите, претендирани от W — също са изключени от основата за облагане с германски данък. Този подход съответства на постоянната практика на запитващата юрисдикция и на „принципа на симетрия“ [8].

17. Що се отнася до облагането с данък върху доходите от стопанска дейност, запитващата юрисдикция припомня, че съгласно член 7 от GewStG печалбата от стопанска дейност се определя съгласно разпоредбите на KStG. Тъй като по силата на Спогодбата доходите на клона на W в Обединеното кралство, включително неговите „отрицателни доходи“, са изключени от основата за определяне на задължението на W за корпоративен данък, загубите на този клон също са изключени от основата за определяне на данъка върху доходите от стопанска дейност на W.

18. Запитващата юрисдикция обаче не е сигурна дали свободата на установяване, закрепена в членове 43 ЕО и 48 ЕО, изисква окончателните загуби, понесени от постоянния обект на W в Обединеното кралство, да бъдат отчетени при определянето на облагаемия доход на W в Германия за данъчната 2007 г. Тя отбелязва, че практиката на Съда все още не дава достатъчно ясен отговор на въпроса дали окончателните загуби, понесени в друга държава членка от чуждестранно място на стопанска дейност, трябва да бъдат отчетени в държавата членка на дружеството майка, когато двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда освобождаване от данъчно облагане на доходите на чуждестранното място на стопанска дейност. При утвърдителен отговор на този въпрос запитващата юрисдикция иска също така да се установи, първо, дали задължението за отчитане на окончателните загуби се прилага и при облагането с данък върху доходите от стопанска дейност, и второ, съгласно кои критерии загубите трябва да се считат за окончателни. Освен това тя изказва предположение как трябва да се изчисли размерът на тези окончателни загуби.

19. При тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството и да отправи следните преюдициални въпроси към Съда:

„1. Следва ли член 43 във връзка с член 48 от Договора за създаване на Европейската общност (понастоящем член 49 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

[8] Съгласно този принцип изключването на възможността за отчитане в Германия на загубите, понесени от място на стопанска дейност в Обединеното кралство, е следствие от факта, че печалбите, реализирани от това място на стопанска дейност, подлежат на облагане с данък в Обединеното кралство.

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 във връзка с член 48 от Договора за създаване на Европейската общност (понастоящем член 49 във връзка с член 54 [ДФЕС]) да се тълкуват в смисъл, че те не допускат и правните разпоредби на германския [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?“.

20. Писмени становища представят W, правителствата на Германия, Франция и Финландия, както и Европейската комисия.

IV. Правен анализ

A. Първи въпрос

21. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не допуска данъчен режим на държава членка, който изключва възможността местно дружество да приспада от облагаемия си доход за целите на определянето на размера на дължимия в тази държава членка корпоративен данък окончателните загуби, понесени от място на стопанска дейност в друга държава членка, когато по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между тези две държави членки, печалбите и загубите на чуждестранното място на стопанска дейност са освободени от данъчно облагане в държавата по установяване.

22. След като припомня практиката на Съда относно окончателните загуби, водеща началото си от решение Marks & Spencer [9], запитващата юрисдикция посочва, че в свое решение, постановено на 22 февруари 2017 г., тя е приложила принципите, които Съдът е изложил в решение Timac Agro Deutschland [10], вследствие на което е изменила предходната си съдебна практика, основана на решение на Съда по дело Lidl Belgium [11]. Запитващата юрисдикция си задава въпроса дали следва да продължи да се придържа към решението си от 22 февруари 2017 г., като се има предвид решение на Съда Bevola и Jens W. Trock [12], което може да се разбира в смисъл, че неограничено данъчнозадължено дружество, което притежава чуждестранен клон, понесъл окончателни загуби, се намира в сходно положение с това на неограничено данъчнозадължено дружество, чийто местен клон е понесъл такива загуби, включително в случай като настоящия, когато обосновката за неотчитане на окончателните загуби се основава на принципа на симетрия, произтичащ от двустранна спогодба. Въпреки това за някои автори от немската правна доктрина, чиито виждания Федералното министерство на финансите споделя, има съществена разлика между този случай и случая по дело Bevola и Jens W. Trock, тъй като последният е свързан с едностранна разпоредба на националното право. Запитващата юрисдикция си задава въпроса дали правният произход на нормата обосновава различна преценка на обективното сходство на двете положения.

23. Запитващата юрисдикция обяснява, че за да се постигне целта за избягване на двойното данъчно облагане на доходите от места на стопанска дейност, договарящите държави са решили в член XVIII, параграф 2, буква а) от Спогодбата да използват метода на освобождаване от данъчно облагане, при който, за разлика от метода на приспадане, правото на данъчно облагане се предоставя на държавата, в която се намира мястото на стопанска дейност, като държавата по установяване се отказва от всякакво право на данъчно облагане въз основа на собствения си суверенитет. Тъй като в съответствие с принципа на симетрия тази разпоредба подчинява и загубите на местата на стопанска дейност на метода на освобождаване от данъчно облагане, Спогодбата има за цел и избягване на двойното приспадане на загубите.

24. 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 свободата на установяване обхваща правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство [13].

[9] Решение от 13 декември 2005 г. (C-446/03, EU:C:2005:763). Вж. бележка под линия 3 по-горе.

[10] Решение от 17 декември 2015 г. (C-388/14, EU:C:2015:829). За по-подробно обсъждане на това решение вж. съображенията, изложени в точка 35 от настоящото заключение.

[11] Решение от 15 май 2008 г. (C-414/06, EU:C:2008:278). Съдът постановява, че член 43 ЕО допуска дружество, установено в една държава членка, да няма възможност да приспадне от данъчната си основа загуби, отнасящи се до място на стопанска дейност в друга държава членка, доколкото по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доходите на това място на стопанска дейност се облагат във втората държава членка, където споменатите загуби могат да бъдат отчетени при облагането на доходите на това място през следващи години. Съдът стига до този извод, след като установява, че разглежданият данъчен режим, който позволява приспадането на подобни загуби, когато те са понесени от местата на стопанска дейност в страната, представлява ограничение на свободата на установяване, което е оправдано с императивни съображения от общ интерес.

[12] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424). Както ще бъде обяснено по-подробно в точка 42 от настоящото заключение, в това решение Съдът постановява, че що се отнася до окончателните загуби на чуждестранно място на стопанска дейност, положението на местно дружество, което притежава такова чуждестранно място на стопанска дейност, не се различава — с оглед на целта за предотвратяване на двойното приспадане на загубите — от положението на местно дружество, което притежава място на стопанска дейност в страната, въпреки че тези две дружества по принцип не са в сходно положение.

[13] Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 30).

25. Макар съгласно редакцията им разпоредбите на правото на Съюза, свързани със свободата на установяване, да имат за цел да осигурят правото на национално третиране в приемащата държава членка, те също така не допускат възможност за държавата членка по произход да препятства установяването на свои граждани или на учредени по нейното законодателство дружества в друга държава членка [14].

26. Тези съображения са приложими и когато дружество, установено в една държава членка, извършва дейност в друга държава членка чрез място на стопанска дейност, както е в настоящия случай [15].

27. Следва да се отбележи, че според Съда разпоредба, която позволява загубите, реализирани от място на стопанска дейност, да бъдат отчетени при определяне на финансовия резултат и изчисляване на облагаемия доход на дружеството, към което мястото на стопанска дейност принадлежи, представлява данъчно предимство [16].

28. Предоставянето на такова данъчно предимство, когато загубите са понесени от място на стопанска дейност в държавата членка на местното дружество, но не и когато са понесени от място на стопанска дейност в друга държава членка, има за последица, че данъчното положение на местно дружество с място на стопанска дейност в друга държава членка е по-неблагоприятно от положението, в което би се намирало, ако обектът беше установен в същата държава членка като местното дружество. Тази разлика в третирането може да направи упражняването на свободата на установяване чрез откриване на места на стопанска дейност в други държави членки по-непривлекателно за местното дружество и следователно може да представлява ограничение на свободата на установяване [17].

29. Безспорно е, че в настоящия случай е налице такава разлика в третирането. От акта за преюдициално запитване е видно, че съгласно разпоредбите на KStG дружествата, чието управление или седалище се намира в Германия, подлежат на облагане с корпоративен данък за всички свои доходи. При все това, съгласно Спогодбата и предвидения в нея метод на освобождаване от данъчно облагане Обединеното кралство има изключителната компетентност да облага доходите на местата на стопанска дейност на нейна територия, които съответно са освободени от данъчно облагане в Германия [18]. В съответствие с принципа на симетрия загубите, понесени от тези места на стопанска дейност, се изключват от основата за определяне на корпоративния данък, дължим от тяхното дружество майка в Германия. Така всички страни са съгласни, че с оглед на разпоредбите на KStG, разглеждани във връзка със Спогодбата, дружество, установено в Германия, не може да приспадне загубите, понесени от негово място на стопанска дейност в Обединеното кралство, докато посоченото дружество щеше да може да извърши подобно приспадане, ако това място на стопанска дейност се намираше в Германия.

[14] Решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 16 и цитираната съдебна практика).

[15] Решения от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 20), и от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 17).

[16] Вж. в този смисъл решения от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 23), и от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 20).

[17] Вж. в този смисъл решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 24—26).

[18] Федерална република Германия обаче си запазва правото да вземе предвид този доход при определяне на приложимата данъчна ставка.

30. Въпреки това съгласно установената съдебна практика подобна разлика в третирането не представлява пречка за свободата на установяване, ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или е обоснована с императивно съображение от общ интерес и е пропорционална на тази цел [19].

31. Неяснотите, които са в основата на първия въпрос на запитващата юрисдикция, се отнасят единствено до изискването за обективно сходство. В това отношение германското, френското и финландското правителство твърдят, че разглежданите положения не са сходни. Позовавайки се по същество на решение Bevola и Jens W. Trock, W и Комисията застъпват обратното становище.

32. От практиката на Съда е видно, че сравнението между трансграничните и вътрешните положения трябва да се направи, като се взема предвид целта на приложимите национални разпоредби [20]. В настоящия случай запитващата юрисдикция, германското правителство и Комисията посочват, че член XVIII от Спогодбата има за цел да предотврати двойното данъчно облагане на печалбите, а заедно с това и двойното приспадане на загубите.

33. От практиката на Съда също така е видно, че по отношение на мерките, предвидени от държава членка за избягване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местните дружества, местата на стопанска дейност в държава членка, различна от тази държава членка, по принцип не се намират в сходно положение с това на местата на стопанска дейност, които са разположени в първата държава членка [21].

34. Както правилно отбелязва френското правителство, съгласно практиката на Съда това не е така само когато, облагайки печалбите на чуждестранните места на стопанска дейност и/или разрешавайки приспадането на техните загуби от местното дружество, към което те принадлежат [22], данъчният режим на държавата по установяване на това дружество приравнява тези обекти на местата на стопанска дейност, намиращи се в страната [23].

35. В това отношение бих искал да се позова по-специално на отговора, който Съдът дава на втория поставен пред него въпрос в решение Timac Agro Deutschland [24]. По същество Съдът е запитан дали член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска данъчен режим на държава членка, който в случай на прехвърляне от местно дружество на място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, на чуждестранно дружество от същата група, изключва възможността местното дружество да отчете в данъчната си основа загубите на така прехвърленото място на стопанска дейност, когато съгласно спогодба за избягване на двойното данъчно облагане [25] изключителното право за облагане

[19] Решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 20 и цитираната съдебна практика).

[20] Решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 32 и цитираната съдебна практика).

[21] 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).

[22] Както става ясно от съображенията, изложени в точка 29 по-горе, в настоящия случай ситуацията не е такава.

[23] 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). Може да се цитира и точка 68 от решение от 12 декември 2006 г., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), в която Съдът постановява, че „след като държава членка едностранно или по силата на спогодба наложи облагане с данък върху доходите не само на местните притежатели на дялове или акции, но и на чуждестранните такива, по отношение на дивидентите, които те получават от местно дружество, положението на тези чуждестранни притежатели на дялове или акции става сходно с това на местните притежатели на дялове или акции“.

[24] Решение от 17 декември 2015 г. (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] В този случай спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Федерална република Германия и Република Австрия, предвижда прилагането на метода на освобождаване.

на печалбите на това място на стопанска дейност принадлежи на държавата членка, където то се намира. Съдът отговаря отрицателно. В точка 65 от решението той постановява, че „щом Федерална република Германия изобщо не упражнява данъчна компетентност относно финансовия резултат на […] място на стопанска дейност, [намиращо се в Австрия,] тъй като приспадането на загубите му вече не е разрешено в Германия, положението на [това] място на стопанска дейност […] не е сходно с това на място на стопанска дейност, намиращо се в Германия, от гледна точка на мерките, предвидени от Федерална република Германия за предотвратяване или смекчаване на двойното данъчно облагане на печалбата на местно дружество“.

36. Според мен от съдебната практика, цитирана в предходните точки от настоящото заключение, може да се заключи, че решаващият фактор, за да се установи, че положението на местни лица не е обективно сходно с това на чуждестранни лица по отношение на данъчния режим на дадена държава членка — и по-специално на възможността за приспадане на загуби — е, че държавата членка няма компетентност да облага с данък чуждестранните лица. В това отношение следва да се разгледа заключението на генералния адвокат Wathelet по дело Timac Agro Deutschland[26], в което, позовавайки се на заключението на генералния адвокат Jääskinen по дело Miljoen и др.[27], той отбелязва, че „това, което е определящо при сравняването на положението на местни и на чуждестранни данъчнозадължени лица, за да се установи евентуално забранено от гледна точка на Договора ограничение, „е *не толкова целта* на разглежданото законодателство […], *а по-скоро* фактът, че правна уредба на държава членка не може да установи различно третиране, което *на практика се проявява* в това, че в крайна сметка чуждестранните лица понасят *по-голяма данъчна тежест*, и която по този начин може да ги разубеди да се ползват от тази свобода“ и че „тази методика налага да се изследва предварително дали съответната държава членка (в конкретния случай държавата, в която е установено главното дружество, което иска приспадане на загубите на мястото му на стопанска дейност в друга държава членка) разполага с правомощието да облага съответните доходи“.

37. Както посочва германското правителство, в по-скорошното си решение AURES Holdings Съдът потвърждава, че липсата на данъчни правомощия е от решаващо значение при оценката на сходството на трансгранично положение с вътрешно положение по отношение на възможността за приспадане на загуби. Така в точка 41 от това решение Съдът, позовавайки се по аналогия на точка 65 от решение Timac Agro Deutschland[28], постановява, че „тъй като приемащата държава членка не разполага с данъчна компетентност през данъчния период, през който са възникнали разглежданите загуби, положението на дружество, което е преместило данъчната си регистрация в тази държава членка и впоследствие се позовава в тази държава членка на загуби, формирани по-рано в друга държава членка, не е сходно с това на дружество, по отношение на чийто финансов резултат през данъчния период, през който това дружество е формирало загуби, е компетентна първата държава членка“[29].

[26] Заключение на генералния адвокат Wathelet по дело Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, т. 31 и 32, курсивът е добавен от генералния адвокат Wathelet).

[27] Заключение на генералния адвокат Jääskinen по съединени дела Miljoen и др. (C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:429, т. 55).

[28] Решение от 17 декември 2015 г., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Решение от 27 февруари 2020 г., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, т. 41; вж. и т. 45). Действително обстоятелствата по делото, по което е постановено това решение, са различни от разглежданите в настоящото дело. Въпреки това според мен решаващото обстоятелство относно липсата на данъчна компетентност, което Съдът признава в това решение, се прилага и спрямо положение като разглежданото в главното производство. Следва да се отбележи, че в заключението си по дело AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, т. 28 и 30) генералният адвокат Kokott, макар да предлага да се изостави критерият за сходство, отбелязва също и че „[д]осега Съдът приема, че едно от условията за наличието на сходство е съответната държава да упражнява данъчна компетентност“.

38. В светлината на гореизложените съображения, подобно на германското, френското и финландското правителство, считам, че по отношение на данъчен режим като разглеждания в главното производство, съгласно който двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, прилагаща метода на освобождаване от данъчно облагане, подчинява на изключителната данъчна компетентност на държавата членка, в която се намират, чуждестранните места на стопанска дейност на дружество със седалище в друга държава членка, положението на тези места на стопанска дейност не е обективно сходно с това на разположените в държавата по установяване на това дружество места на стопанска дейност.

39. Следователно разликата в третирането на тези две категории места на стопанска дейност, посочена в точка 29 по-горе, не представлява ограничение, забранено от разпоредбите на Договора относно свободата на установяване.

40. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали горепосочените констатации се поставят под въпрос с оглед на подхода на Съда, възприет в решение Bevola и Jens W. Trock [30].

41. Според мен на този въпрос трябва да се отговори отрицателно.

42. Решение Bevola и Jens W. Trock [31] се отнася до датското законодателство, което изключва възможността от облагаемата печалба на местните дружества да се приспадат загубите на установени в други държави членки техни места на стопанска дейност — дори и да е установено, че там тези загуби вече не могат да бъдат отчетени — освен ако съответното местно дружество не е избрало режим на общо международно данъчно облагане, за чието ползване обаче трябва да са изпълнени много ограничаващи условия [32]. За разлика от това, местното дружество би могло да извърши това приспадане, ако неговото място на стопанска дейност се намираше в Дания. Съдът приема, че тази правна уредба води до различно третиране на датските дружества, които притежават място на стопанска дейност в Дания, и тези, чието място на стопанска дейност се намира в друга държава членка, което може да направи упражняването на свободата на установяване от датско дружество, което създава място на стопанска дейност в други държави членки, по-непривлекателно. Що се отнася до сходството на положенията, след като припомня принципа, посочен в точка 33 от настоящото заключение, в точка 38 от решение Bevola и Jens W. Trock Съдът постановява, че „[в]ъпреки това, що се отнася до загубите на чуждестранен постоянен обект, който е прекратил дейността си и чиито загуби не могат повече да се приспаднат от облагаемата му печалба в държавата членка, в която е упражнявал дейността си, положението на местно дружество, което притежава такъв постоянен обект, не се различава — с оглед на целта за предотвратяване на двойното приспадане на загуби — от положението на местно дружество, което притежава местен постоянен обект“ [33].

[30] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Съгласно параграф 8, параграф 2 от Selskabsskatteloven (датски Закон за корпоративния данък) облагаемият доход не включва приходите и разходите, свързани с място на стопанска дейност или недвижима собственост в друга държава, на Фарьорските острови или на остров Гренландия, при спазване на разпоредбите на член 31A, параграф 1 от този закон. Съгласно последната разпоредба крайното дружество майка може да избере режим на данъчна консолидация, т.е. да реши, че всички дружества в групата, местни или чуждестранни, включително техните места на стопанска дейност и недвижими имоти в Дания или извън нея, трябва да се облагат в Дания.

[33] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

43. Така възприетия от Съда подход може да се тълкува като приложим към всички положения, в които чуждестранното място на стопанска дейност понася окончателни загуби, независимо дали невъзможността за приспадане на тези загуби в държавата по установяване на дружеството майка произтича от едностранна разпоредба на националното право или от двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и дали методът за избягване на двойното данъчно облагане е методът на приспадане [34] или методът на освобождаване от данъчно облагане. Струва ми се, че това тълкуване на решение Bevola и Jens W. Trock, което W и Комисията поддържат в рамките на настоящото дело, би означавало, че Съдът е променил съществено подхода, който е развил в предходната си практика.

44. От своя страна, подобно на германското, френското и финландското правителство, считам, че подходът, който Съдът е възприел в точка 38 от решение Bevola и Jens W. Trock [35], е съвместим с подхода, възприет от него в точка 65 от предходното му решение Timac Agro Deutschland [36].

45. В решение Timac Agro Deuts'chland [37] държавата по установяване е сключила двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, която прилага метода на освобождаване от данъчно облагане на доходите, получени в държавата на източника. По този начин държавата по установяване се отказва от правомощието си да облага доходите на постоянните обекти, намиращи се в държавата на източника. Обратно на това в решение Bevola и Jens W. Trock [38] държавата по установяване едностранно е избрала чрез разпоредба от националното право да не облага с данък доходите, реализирани от чуждестранни постоянни обекти, принадлежащи на местни дружества, независимо от това, че е била компетентна да ги обложи.

46. Следователно само в първата хипотеза може да се счита, че държавата по установяване действително и напълно се е отказала от правомощието си да облага с данък доходите на чуждестранните постоянни обекти. Както бе обяснено по-горе, този фактор е от решаващо значение, за да се установи, че съответните положения на местните и на чуждестранните лица не са обективно сходни по отношение на данъчния режим на дадена държава членка, включително по-специално по отношение на възможността за приспадане на загубите.

47. Вярно е, че в точка 39 от решение Bevola и Jens W. Trock [39] Съдът също така отбелязва, че „разглежданите национални разпоредби за избягване на двойното данъчно облагане на печалбите и за избягване на двойното приспадане на загубите на чуждестранните постоянни обекти по принцип имат за цел да гарантират съответствие между данъчното облагане на дружество, което притежава такъв постоянен обект, и неговите финансови възможности“, както и че „финансовите възможности на дружество, което притежава

[34] При метода на приспадане, за разлика от метода на освобождаване от данъчно облагане, и двете държави запазват съответните си правомощия за данъчно облагане. По този начин данъчнозадължените лица, получаващи доходи от източник в чужбина, се облагат в държавата, на която са местни лица, за своите доходи от целия свят, включително за доходите от източник в чужбина, като последната държава само се задължава да приспадне данъка, платен в държавата на източника, от своя собствен данък.

[35] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Бих се позовал и на решения от 17 юли 2014 г., Nordea Bank Danmark (C 48/13, EU:C:2014:2087), и от 27 февруари 2020 г., AURES Holdings (C 405/18, EU:C:2020:12), последното от които е постановено след решение Bevola и Jens W. Trock.

[37] Решение от 17 декември 2015 г. (C-388/14, EU:C:2015:829).

[38] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[39] Пак там.

чуждестранен постоянен обект, претърпял окончателни загуби, са засегнати по същия начин, както и финансовите възможности на дружество, което притежава претърпял такива загуби местен постоянен обект“.

48. Въпреки това, подобно на запитващата юрисдикция, не съм убеден, че финансовите възможности, които освен това запитващата юрисдикция не е посочила сред целите на Спогодбата, са решаващ фактор при определянето на това дали съответните положения на местните и на чуждестранни лица са обективно сходни по отношение на данъчния режим на дадена държава членка в случай като разглеждания, в който по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, в която се прилага методът на освобождаване от данъчно облагане, тази държава членка се е отказала изцяло от компетентността си да облага с данък чуждестранните постоянни обекти, които съответно са подчинени на изключителната компетентност за облагане с данък на държавата членка, в която се намират. В този смисъл съм съгласен със запитващата юрисдикция, че „целта на данъчното облагане според финансовите възможности за заплащане на дължимия данък, за което става въпрос в [решение Bevola и Jens W. Trock[40]], е общ, абстрактен принцип на данъчно облагане[, като на] произтичащия от разпоредбите на спогодбата метод на освобождаване не е уместно да се отрежда допълнителна цел, която да не е намерила вече израз в конкретните цели, които имат избягването на двойното данъчно облагане и повторното отчитане на загуби“.

49. С оглед на гореизложеното считам, че при липса на обективно сходни положения данъчен режим като разглеждания в главното производство не представлява ограничение на свободата на установяване. Ето защо предлагам на Съда да отговори отрицателно на първия въпрос в смисъл, че член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО допускат законодателство на държава членка, което забранява на местно дружество да приспада от облагаемата си печалба окончателните загуби, понесени от място на стопанска дейност в друга държава членка, когато това законодателство предвижда освобождаване от данъчно облагане на печалбите и загубите въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки.

50. Като се има предвид отговора, който предлагам на първия въпрос, не е необходимо Съдът да отговаря на останалите въпроси, които са отправени в случай на утвърдителен отговор на първия въпрос. Въпреки това, както с оглед на пълнота на изложението, така и с оглед на възможността Съдът да възприеме различно становище по предложения отговор на първия въпрос, ще разгледам последователно всеки от тези въпроси.

Б. Втори въпрос

51. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не допускат и правна уредба като GewStG, която забранява на местно дружество да приспада от облагаемата си печалба от стопанска дейност окончателни загуби, понесени от чуждестранно място на стопанска дейност.

52. Запитващата юрисдикция посочва, че данъкът върху доходите от стопанска дейност е имуществен, общински данък, с който се облага всяка промишлена или търговска дейност, при условие че се извършва на територията на страната. Той се начислявал независимо от личното положение на данъчнозадълженото лице и в допълнение към данъка върху

[40] Пак там.

доходите или корпоративния данък. Данъкът върху доходите от стопанска дейност имал за цел да осигури обезщетение за специфичната тежест, която промишлеността, търговията и занаятите съставляват за общините. От 1988 г. насам този данък по същество се начислявал върху печалбите от стопанска дейност, съответстваща на печалбата съгласно EStG или KStG, получена от промишлена или търговска дейност, приспадайки определени добавки и удръжки съответно в съответствие с членове 8 и 9 от GewStG. По-специално съгласно член 9, параграф 3 от GewStG размерът на печалбата и приспаданията се намалява с частта от търговската печалба на национално предприятие, която може да се отнесе към чуждестранно място на стопанска дейност на това предприятие.

53. Запитващата юрисдикция обяснява, че доходът на чуждестранните постоянни обекти — независимо дали е положителна или отрицателна величина — се изключва от данъчната основа на данъка върху доходите от стопанска дейност, независимо дали приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане прилага метода на освобождаване от данъчно облагане или метода на приспадане, или такава спогодба изобщо не се прилага.

54. Запитващата юрисдикция счита, че ако за целите на определянето на задължението за корпоративен данък в държавата членка на дружеството майка свободата на установяване изисква да се отчитат окончателните загуби, понесени от чуждестранните постоянни обекти, те трябва да се отчитат и в данъчната основа на данъка върху доходите от стопанска дейност. Тази юрисдикция обаче посочва, че германската данъчна администрация и някои учени в областта възразяват срещу това решение с мотива, че данъкът върху доходите от стопанска дейност е структуриран така, че да има връзка с националната територия и че той не е личен данък. Освен това Данъчна служба B твърди, че в Обединеното кралство не съществува имуществен данък, сходен на данъка върху доходите от стопанска дейност. Като се позовава на постановеното от Съда решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41], посочената данъчна служба твърди, че правото на Съюза не може да задължи Федерална република Германия да понесе последиците от този избор на държавата на източника на доходите.

55. Според мен, ако — както твърди запитващата юрисдикция и което тя трябва да провери — данъкът върху доходите от стопанска дейност наподобява подоходен данък, независимо от някои разлики между печалбите от стопанска дейност и печалбите, подлежащи на облагане с корпоративен данък[42], положителният отговор на първия въпрос следва да доведе до положителен отговор и на втория въпрос.

56. Обстоятелството, че данъкът върху доходите от стопанска дейност по думите на запитващата юрисдикция „структурно е свързан със съответната държава (принцип на териториалност)“, според мен не води до друг извод. Както правилно изтъква Комисията, в хипотеза като посочената в първия въпрос положението на местното дружество майка по отношение на данъка върху доходите от стопанска дейност не се различава от положението му по отношение на корпоративния данък, тъй като и в двата случая се облагат само местните доходи. Както отбелязват запитващата юрисдикция и германското правителство, когато се прилага двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, предвиждаща метода на освобождаване от данъчно облагане, положителният или отрицателният доход на чуждестранните постоянни обекти се изключва от основата за

[41] Решение от 23 октомври 2008 г. (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] Съгласно член 7, първо изречение от GewStG последната печалба трябва да бъде увеличена, както е предвидено в член 8, или намалена, както е предвидено в член 9.

определяне на данъка върху доходите от стопанска дейност вследствие на залегналата в член 7, първо изречение от GewStG формулировка „печалбата е […] определената в съответствие с разпоредбите на […] KStG“ [43].

57. Ето защо считам, че ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, подходът, възприет от Съда в точка 38 от решение Bevola и Jens W. Trock [44], относно обективното сходство на съответните положения на чуждестранните и на местните лица във връзка с възможността за приспадане на окончателните загуби следва да се прилага и за данъка върху доходите от стопанска дейност.

58. В хода на производството пред запитващата юрисдикция Данъчна служба В твърди, че в Обединеното кралство не съществува имуществен данък, който да е сходен на данъка върху доходите от стопанска дейност. Въз основа на това тя прави извода, че „изключването на възможността за приспадане на загубите от данъка за облагане на доходите от стопанска дейност се основава предимно на факта, че държавата на източника на доходи Великобритания поначало не допуска приспадане на загубите от данъка за облагане на доходите от стопанска дейност“. Намирам този довод за неубедителен. Както отбелязва Комисията, която според мен има право в това отношение, евентуалният доход на постоянния обект в Обединеното кралство подлежи на облагане с корпоративен данък и следователно е облагаем, независимо дали освен корпоративния данък са приложими и други данъци върху дохода.

59. Ирелевантно е позоваването от страна на Данъчна служба В на постановеното от Съда решение Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], в което той посочва, че „една държава членка не би могла да бъде задължена да вземе предвид, за нуждите на прилагането на своето собствено данъчно законодателство, възможните неблагоприятни последици, произтичащи от особеностите на правната уредба на друга държава, приложима към постоянен обект, намиращ се на територията на тази друга държава и принадлежащ на дружество, чието седалище се намира на територията на първата държава“. Както W и Комисията правилно твърдят, описаното там положение е различно от разглежданото по настоящото дело, при което невъзможността да се отчетат окончателните загуби, понесени от чуждестранното място на стопанска дейност, не произтича от законодателството на държавата, в която то се намира, и по-специално от факта, че тази държава не е предвидила данък, сходен на данъка върху доходите от стопанска дейност, а от факта, че мястото на стопанска дейност е преустановило дейността си, вследствие на което вече не реализира доходи.

B. Трети въпрос

60. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се изясни понятието „окончателни загуби“. По-специално, позовавайки се на решения на Съда по дела Memira Holding и Holmen [46], тя поставя въпроса дали загубите могат да се считат за „окончателни“, когато мястото на стопанска дейност, намиращо се в държава членка, е закрито, но съществува

[43] При липса на такава спогодба или когато приложимата спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда метода на приспадане, доходът на чуждестранните места на стопанска дейност се приспада от печалбата от стопанска дейност по силата на член 9, параграф 3 от GewStG и следователно не подлежи на облагане с данък върху доходите от стопанска дейност.

[44] Решение от 12 юни 2018 г. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Решение от 23 октомври 2008 г. (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 49).

[46] Решения от 19 юни 2019 г., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) и от 19 юни 2019 г., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

възможност, дори и теоретична, дружеството майка да открие ново място на стопанска дейност в същата държава членка и предишните загуби на първото място на стопанска дейност да бъдат компенсирани от печалбите на второто място на стопанска дейност.

61. Запитващата юрисдикция отбелязва, че Hessiches Finanzgericht (Финансов съд, Хесен) е приел, че в настоящия случай са налице окончателни загуби. Със закриването на мястото си на стопанска дейност, освобождаването на служителите си и прехвърлянето на договора за наем на помещенията W е направило всичко възможно, за да прекрати дейността на мястото си на стопанска дейност в Обединеното кралство, което показвало, че вероятно W вече няма да реализира чрез намиращото се в тази държава място на стопанска дейност никакви доходи и a fortiori никаква печалба, от която в бъдеще да могат да бъдат приспаднати загубите, понесени преди закриването му.

62. От точка 55 от решение на Съда, Marks & Spencer[47], е видно, че загубите на чуждестранно дъщерно дружество следва да се считат за окончателни, когато:

– 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 трета страна или чрез компенсиране на тези загуби с печалбите, реализирани от дъщерното дружество през предходни периоди, и

– не съществува възможност загубите на дъщерното 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 прехвърляне на дъщерното дружество на това трето лице.

63. Тези съображения се прилагат и в случай на загуби, понесени от чуждестранно място на стопанска дейност[48].

64. В своите последващи решения Съдът обяснява критерия за окончателния характер на загубите. Така в решения Memira Holding и Holmen[49] Съдът е приканен да разясни хипотезата, посочена в точка 55, второ тире от решение Marks & Spencer[50], при която не съществува възможност загубите на чуждестранното дъщерно дружество да могат да бъдат отчетени в държавата по установяването му през следващи данъчни години. Съдът констатира, че фактът, че тази държава не позволява прехвърлянето на загуби, сам по себе си не е достатъчен, за да се считат загубите на дъщерното дружество за окончателни. Загубите не могат да се характеризират като такива, ако съществува възможност те да бъдат приспаднати чрез прехвърлянето им на трето лице. За данъчни цели трето лице може да отчете загубите на дъщерното дружество в държавата, в която то е установено, например след продажбата на това дъщерно дружество на цена, която отчита данъчното предимство, произтичащо от възможността за приспадане на тези загуби. Дружеството майка трябва да е в състояние да докаже, че подобна възможност е изключена.

[47] Решение от 13 декември 2005 г. (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Решение от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Вж. и решение от 12 юни 2018 г., Bevola и Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 64).

[49] Решения от 19 юни 2019 г., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, т. 22—28), и Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, т. 34—40).

[50] Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. При стриктно тълкуване на решения Memira Holding и Holmen[51] би могло да се предположи, че загубите, понесени от чуждестранно място на стопанска дейност, което е окончателно закрито[52], не могат да се считат за окончателни, когато дружеството майка, намиращо се в другата държава членка, би могло впоследствие да открие ново място на стопанска дейност в същата държава като предишното място на стопанска дейност, на което да бъдат прехвърлени загубите от минали периоди, независимо дали такова прехвърляне е възможно или не съгласно законодателството на последната държава. При това положение загубите не биха отговаряли на условията, посочени в точка 55, второ тире от решение Marks & Spencer[53].

66. Подобно тълкуване обаче отива твърде далеч, при положение че дружеството майка все още не притежава друго място на стопанска дейност в държавата, в която се е намирало закритото място на стопанска дейност, и възможността това дружество да открие по всяко време в бъдеще ново място на стопанска дейност в тази държава, на което да бъдат прехвърлени загубите от минали периоди, е чисто хипотетична. За дружеството майка би било не само практически невъзможно или твърде трудно да докаже, че такава възможност не съществува, но и подобен подход би довел до това, че загубите, понесени от място на стопанска дейност в друга държава членка, никога няма да се считат за окончателни, което би обезсмислило задължението за отчитане на окончателните загуби, предвидено в решение Marks & Spencer[54].

67. С оглед на гореизложеното считам, че ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, то отговорът на третия въпрос следва да бъде отрицателен.

Г. Четвърти въпрос

68. С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали загубите, понесени от място на стопанска дейност, които са пренесени от данъчни периоди, предхождащи неговото закриване, могат да се считат за „окончателни“. Тя отбелязва, че Федералното министерство на финансите счита, че само загубите, възникнали през последния данъчен период, могат да бъдат отчетени като „окончателни загуби“.

69. Съдът засяга този въпрос, без да постановява изрично решение по него, в решение Комисия/Обединеното кралство[55], в което признава съвместимостта със свободата на установяване на национална разпоредба, съгласно която преценката дали загубите на чуждестранно дъщерно дружество са окончателни по смисъла на точка 55 от решение Marks & Spencer[56] трябва да се направи „с оглед положението към момента непосредствено след края“ на данъчния период, през който са претърпени съответните загуби.

[51] Решения от 19 юни 2019 г., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), и Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Както правилно отбелязват германското и финландското правителство, закриването на място на стопанска дейност се различава от ликвидацията на дъщерно дружество по това, че мястото на стопанска дейност юридически е част от дружеството, към което принадлежи. Дори и то да е закрило окончателно място на стопанска дейност в друга държава членка, това дружество има право впоследствие да открие ново място на стопанска дейност в тази държава.

[53] Решение от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Пак там.

[55] Решение от 3 февруари 2015 г. (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Решение от 13 декември 2005 г. (C-446/03, EU:C:2005:763).

70. Това съдебно решение обаче не позволява да се направят окончателни изводи от него, за да се отговори на четвъртия въпрос. В няколко свои заключения генералният адвокат Kokott е изразила по-ясно мнението си по този въпрос [57], приемайки, че загубите, които не са били окончателни в края на данъчния период, не могат впоследствие да станат окончателни. Според нея, ако беше възможно натрупаните (пренесени) загуби да се разглеждат като окончателни загуби, успешните дейности на дъщерното дружество (или на мястото на стопанска дейност) биха се облагали единствено в държавата по установяването му, докато дейностите, които впоследствие носят загуби, биха се финансирали чрез данъчните постъпления на държавата, в която е установено дружеството майка, което би било в противоречие с балансираното разпределение на данъчните правомощия.

71. Намирам становището на генералния адвокат Kokott по този въпрос за убедително. Подобно на германското, френското и финландското правителство, предлагам отговорът на четвъртия въпрос да бъде отрицателен.

Д. Пети въпрос

72. С петия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали размерът на окончателните загуби на чуждестранното място на стопанска дейност, които следва да бъдат отчетени в държавата членка по установяване на дружеството майка, трябва да бъде ограничен до размера на окончателните загуби, които, ако беше възможно, щяха да бъдат отчетени в държавата членка, в която се намира мястото на стопанска дейност.

73. По делото, по което е постановено решение A [58], Съдът е запитан по-специално, в случай че на дружеството майка е разрешено да отчете загубите на своето чуждестранно дъщерно дружество в рамките на вливане, дали тези загуби би трябвало да бъдат определени в приложение на правото на държавата членка по установяване на дружеството майка, или в приложение на правото на държавата по установяване на дъщерното дружество. Съдът първо припомня, че при сегашното състояние на правото на Съюза свободата на установяване по принцип не включва прилагането на определен закон при изчисляването на загубите на преобразуващото се дъщерно дружество, поети от дружеството майка в рамките на вливане (т. 58 от решението). След това Съдът отбелязва, че по принцип подобно изчисляване не трябва да води до неравно третиране в сравнение с изчисляването, което би било извършено в същия случай при поемането на загубите на местно дъщерно дружество (т. 59 от решението). Накрая Съдът постановява, че такъв въпрос не може да бъде разглеждан абстрактно и хипотетично, а трябва евентуално да бъде анализиран във всеки отделен случай (т. 60 от решението).

74. Подобно на W, Комисията и финландското правителство, считам, че същите принципи се прилагат и по отношение на изчисляването на загубите, понесени от чуждестранно място на стопанска дейност, за целите на отчитането на тези загуби в държавата по установяване на дружеството майка. Следователно в настоящия случай, за да се осигури равно третиране по отношение на приспадането на окончателните загуби между местните дружества, притежаващи чуждестранно място на стопанска дейност, и местните дружества,

[57] Заключения на генералния адвокат Kokott по дела Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 58 и 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, т. 54 и 55), и AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, т. 61—65).

[58] Решение от 21 февруари 2013 г. (C-123/11, EU:C:2013:84).

притежаващи място на стопанска дейност в страната, сумата на подлежащите на отчитане окончателни загуби не трябва да надвишава сумата, изчислена чрез прилагане на правилата на държавата по установяване на дружеството майка (в случая — Германия).

75. Въпреки това, ако размерът на окончателните загуби, изчислен в съответствие с разпоредбите на държавата по установяване на дружеството майка, е по-висок от този, изчислен в съответствие с разпоредбите на държавата, в която се намира мястото на стопанска дейност (в случая — Обединеното кралство), той следва да бъде ограничен до последния размер. В противен случай местните дружества, притежаващи място на стопанска дейност в страната, биха били поставени в по-благоприятно положение в сравнение с местните дружества, притежаващи чуждестранно място на стопанска дейност. Освен това при липсата на такова ограничение държавата членка по установяване на дружеството майка би била задължена да понесе неблагоприятните последици от прилагането на данъчното законодателство на държавата членка, в която се намира чуждестранното място на стопанска дейност.

V. Заключение

76. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на първия преюдициален въпрос, отправен от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), по следния начин:

„Член 43 във връзка с член 48 от Договора за създаване на Европейската общност (понастоящем член 49 във връзка с член 54 от Договора за функционирането на Европейския съюз) допускат законодателство на държава членка, което забранява на местно дружество да приспада от облагаемата си печалба окончателните загуби, понесени 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 разглежданите загуби, предоставени му от правото на държавата членка, в която се намира посоченото място на стопанска дейност, и от друга страна, дружеството вече не реализира доходи чрез това място на стопанска дейност, поради което повече няма възможност да отчита загубите в съответната държава членка („окончателни“ загуби), дори ако въпросното законодателство предвижда освобождаване от данъчно облагане на печалбите и загубите въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане между двете държави членки“.