

**Дело C-797/19****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

24 октомври 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Bundesfinanzhof (Германия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

13 март 2019 г.

**Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:**

B-GmbH

**Ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство:**

Finanzamt D

**Предмет на главното производство**

Скрито разпределение на печалби на дружество с ограничена отговорност (GmbH), чийто единствен съдружник е община — Неприлагане на принципа скритото разпределение на печалби да се добавят отново към приходите на дружеството задбалансово — Въпрос дали това представлява държавна помощ

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

**Преюдициален въпрос**

Трябва ли член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз да се тълкува в смисъл, че е налице държавна помощ, която попада в обхвата на тази разпоредба, ако съгласно правната уредба на дадена държава членка (постоянни) загуби на капиталово дружество от

дадена икономическа дейност, извършвана без възнаграждение, което да покрива свързаните с нея разходи, всъщност следва по принцип да се считат за скрито разпределение на печалби и съответно не могат да водят до намаляване на печалбата на капиталовото дружество, но при капиталови дружества, в които мнозинството от правата на глас принадлежат пряко или косвено на публичноправни юридически лица, тези последици не се отнасят до дейности, генериращи постоянни загуби, когато дружествата упражняват съответните дейности поради транспортни, екологични, социални културни, образователни или здравни съображения?

### **Посочени разпоредби от правото на Общността**

Членове 107 и 108ДФЕС

### **Посочени разпоредби от националното право**

Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративното подоходно облагане, наричан по-нататък „KStG“) в редакцията му съгласно Jahressteuergesetzes 2009 (Годишен закон за данъците за 2009 г.), член 4, параграф 6, член 8, параграф 3, второ изречение, параграф 7, първо изречение, точка 2 и второ изречение, параграф 9, член 34, параграф 6

### **Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството**

- 1 Жалбоподателят в първоинстанционното и ревизионното производство, който е дружество с ограничена отговорност, снабдява населението, търговията, промишлеността, селското стопанство и публичните органи с енергия, вода, както и телекомуникационни услуги. Освен това управлява и стопанисва по-конкретно и плувни басейни. Град А притежава 100 % от капитала на жалбоподателя. Следователно жалбоподателят представлява така наречено общинско еднолично дружество.
- 2 През 1998 г. жалбоподателят поема стопанисването на плуven басейн от град А. След като първоначално прехвърля управлението на плувния басейн на изцяло притежавано от него дъщерно дружество и в началото на 2002 г. същото преустановява дейността по управление на плувния басейн, през процесните години (а именно 2002 и 2003 г.) жалбоподателят отново сам управлява плувния басейн. През процесните 2002 и 2003 години от управлението на плувния басейн са реализирани загуби.
- 3 В рамките на извършена при жалбоподателя данъчна проверка проверяващият изразява становището, че загубите от собственото управление на плувния басейн следва да се считат за скрито разпределение на печалби (наричано по-нататък „скритото разпределение“). Всъщност ответникът в първоинстанционното и ревизионното производство по

принцип се присъединява към становището на проверяващия, но не оценява посочените по-горе загуби като скрито разпределение, а като неподлежащи на приспадане оперативни разходи и на 15 декември 2011 г. издава съответни актове за установяване на данъчни задължения.

- 4 Подадените по административен ред жалби срещу тях остават до голяма степен без уважение. Загубите от собственото управление на плувния басейн в размер на [...] EUR (за 2002 г.) и [...] EUR (за 2003 г.) са взети предвид в издаденото на 30 април 2013 г. решение по административната жалба като неподлежащи на приспадане оперативни разходи. Жалбата срещу това решение е отхвърлена от Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (Финансов съд, Мекленбург-Ворпомерн, наричан по-нататък „Finanzgericht“) с решение от 22 юни 2016 г. като неоснователна. Все пак Finanzgericht оценява реализираните през процесните години загуби като скрито разпределение в полза на единствения съдружник в дружеството жалбоподател, а именно градът А.
- 5 Жалбоподателят обаче оспорва това решение с подадената ревизионна жалба, в която твърдени, че е нарушен материалният закон.

#### **Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване**

- 6 Дадено дружество може да разпределя своите приходи открито съгласно разпоредбите в областта на дружественото право или в скрита форма. Скритото разпределение на приходи се определя като скрито разпределение на печалби. Такива скрити разпределения не трябва да намаляват печалбата и съгласно член 8, параграф 3, второ изречение от KStG, трябва (отново) да се добавят задбалансово към приходите на дружеството. Правният институт на скритото разпределение служи за предотвратяване на причинено от дружественото правоотношение и следователно неоперативно намаляване на приходите на юридическото лице. В това отношение член 8, параграф 3, второ изречение от KStG урежда само правните последици, но не и условията за скритото разпределение. Последните са развити в практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 7 Съгласно практиката на Bundesfinanzhof по отношение на капиталово дружество скрито разпределение по смисъла на член 8, параграф 3, второ изречение от KStG означава намаляване на имуществото, което е причинено от дружественото правоотношение. В преобладаващата част от решените дела съдебната практика приема, че причината е дружественото правоотношение, когато капиталовото дружество осигурява на съдружника в него икономическо предимство, което не би предоставило на лице, което не е съдружник, ако беше положило грижата на един изряден и добросъвестен управител.
- 8 Bundesfinanzhof по-конкретно постановява, че скрито разпределение може да е налице и когато дадено капиталово дружество, без да получава

подходящо възнаграждение, извършва дейности, които са в полза на частния интерес на неговите съдружници и водят до загуби за самото дружество.

- 9 С цел по-доброто разбиране на случая запитващата юрисдикция излага съображения и относно формите на икономическа дейност на общините и възможностите им да обединяват печеливши и губещи дейности. Икономическата дейност на общините се осъществява по правило в две организационни форми. От една страна, публичноправно юридическо лице може да упражнява икономическа дейност чрез отделни, така наречени „Betriebe gewerblicher Art“ („търговски предприятия“). В това отношение за данъчнозадължено лице се счита реално публичноправното юридическо лице, определянето на печалбата обаче се извършва по принцип отделно за всяко от неговите търговски предприятия. От друга страна, при извършване на своята икономическа дейност публичноправните юридически лица могат да използват юридическата форма на капиталово дружество. Тези капиталови дружества се обозначават като „еднолични дружества“.
- 10 Въпросът до каква степен при търговските предприятия, от една страна, и при едноличните дружества, от друга страна, е възможно обединяването на няколко отделни дейности — по-специално обединяването на дейности, които генерират печалба, и такива, които генерират загуба — в обща данъчна единица при определяне на печалбата, не е бил уреден от законодателството преди влизането в сила на Jahressteuergesetz 2009, но многократно е бил предмет на съдебни решения.
- 11 Що се отнася до въпроса за изчисляването и облагането на печалбата, при търговските предприятия те се извършват по принцип отделно за всяко предприятие. Следователно облагаемата печалба на дадено търговско предприятие не може да се компенсира със загуби от друго търговско предприятие, за да се намали данъчната тежест. Съдебната практика и данъчната администрация обаче са разработили и прилагат така наречените „принципи на обединяване“, въз основа на които по изключение за данъчни цели е признато организационното обединяване в едно търговско предприятие на няколко подобни предприятия, както и на няколко определени предприятия за обществени услуги (снабдяване с електричество, вода, газ или топлинна енергия), а също и на предприятия за обществени услуги и предприятия за обществени и транспортни услуги, тъй като извършваните в тях дейности са подчинени на една и съща идея, а именно снабдяването на населението. По отношение на търговските предприятия тези „принципи на обединяване“ са уредени посредством Jahressteuergesetz 2009 в член 4, параграф 6 от KStG.
- 12 В периода преди приемането на Jahressteuergesetz 2009 съдебната практика и данъчната администрация не са единодушни по въпроса кои са принципите, според които няколко различни икономически дейности на публичноправно юридическо лице могат да бъдат обединени в рамките на еднолично дружество в правната форма на капиталово дружество.

- 13 С Jahressteuergesetz 2009, с който се изменя KStG, законодателят за първи път създава законови разпоредби относно данъчното третиране на дейности, генериращи постоянни загуби, в рамките на търговски предприятия и еднолични дружества под управлението на публичноправни юридически лица. В областта на едноличните дружества, съгласно правната уредба на член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 от новата редакция на KStG, за да са налице правните последици на скрито разпределение при капиталови дружества, в които мнозинството от правата на глас принадлежат пряко или косвено на публичноправни юридически лица и очевидно само тези съдружници понасят загубите от дейности, генериращи постоянни загуби, не е достатъчно те да упражняват такава дейност. Съгласно член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG, дейност, генерираща постоянни загуби, е налице, доколкото дадена икономическа дейност се упражнява поради транспортни, екологични, социални, културни, образователни или здравни съображения, без да се получава възнаграждение, което покрива разходите за нея. Член 34, параграф 6, четвърто изречение от новата редакция на KStG гласи, че новата правна уредба се прилага също и за периоди преди 2009 г. Следователно тази правна уредба е призната за приложима и за разглежданите в случая 2002 и 2003 години.
- 14 Наред с това в член 8, параграф 9 от новата редакция на KStG се въвежда комплексна правна уредба за едноличните дружества, която има за цел привилегированите загуби от генериращите постоянни загуби дейности да не се компенсират с печалби от такива дейности, за които се счита, че не са „подходящи за обединяване“. В резултат на това по отношение на едноличните дружества трябва се създаде положение, съответстващо на принципите на обединяване, които са предвидени за търговските предприятия в член 4, параграф 6 от новата редакция на KStG. Законодателят обаче — за разлика от разпоредбите на член 8, параграф 7 от новата редакция на KStG — не е придал обратна сила на разпоредбата на член 8, параграф 9 от новата редакция на KStG, а е предвидил, че ще се прилага едва от 2009 г. (член 34, параграф 6, девето изречение от новата редакция на KStG).

***Преценка на спора съгласно националното право:***

- 15 Загубите, които са генерирани от жалбоподателя през процесните години, представляват изцяло скрито разпределение на град А като единствен съдружник, което увеличава приходите на жалбоподателя. Причината за това е дружественото правоотношение, тъй като един изряден и добросъвестен управител не би се въздържал да изиска от съдружника съответна компенсация за загубите. Изрядният и добросъвестен управител не би бил склонен да предоставя услуги, за които отговаря единственият съдружник, и които му носят загуби в дългосрочен план.

- 16 Задбалансовото корегирание на скритото разпределение се изключва от въведената с *Jahressteuergesetz 2009* нова разпоредба на член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на *KStG*, съгласно която, за да са налице правните последици на скрито разпределение при капиталови дружества, в които мнозинството от правата на глас принадлежат пряко или косвено на публичноправни юридически лица и очевидно само тези съдружници понасят загубите от дейности, генериращи постоянни загуби, не е достатъчно те да упражняват такава дейност. Условието на член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на *KStG* са изпълнени по делото.
- 17 При прилагане на член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на *KStG* загубите от дейността на плувния басейн се компенсират от резултатите на другите дейности на жалбоподателя (енерго- и водоснабдяване и др.). В резултат на това жалбоподателят има възможност да компенсира загубите от дейността на плувния басейн с другите подразделения от своята дейност (енерго- и водоснабдяване и др.) и да намали печалбата си, а по този начин и размера на удържания корпоративен данък през процесните години.

***Преценка съгласно правото на Съюза:***

- 18 Следва да се изясни въпросът дали това данъчно облекчение съгласно член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на *KStG* представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и следователно е обхванато от задължението за изчакване съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС, тъй като е въведено без да е спазена предвидената в член 108, параграф 3 ДФЕС предварителната процедура по разследване.
- 19 Този въпрос е от решаващо значение за изхода на настоящото дело. Ако член 8, параграф 7 от новата редакция на *KStG* се отнася до помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, съгласно член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС тази разпоредба не би могла да се прилага, докато Комисията не се произнесе относно съвместимостта на данъчното облекчение с вътрешния пазар. Производството по ревизионно обжалване би следвало да се спре докато Комисията се произнесе с решение. Ако обаче данъчното предимство съгласно раздел 8, параграф 7 от новата редакция на *KStG* не представлява забранена помощ, решението на *Finanzgericht* би трябвало да бъде отменено и жалбата да бъде уважена. Ревизионната жалба би била основателна. Жалбоподателят би могъл да ползва данъчното облекчение.
- 20 Според запитващата юрисдикция в настоящия случай е налице държавна помощ. Във връзка с това тя излага следните съображения.

- 21 Съгласно постоянната практика на Съда квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всички посочени по-долу условия (вж. решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 19).
- 22 Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата, която пряко или непряко поставя определени предприятия в по-благоприятно положение или която трябва да се разглежда като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия (решение от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).
- 23 Данъчното облекчение съгласно член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG е такова предимство. В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че понятието за помощ включва не само положителни престации, но също и намеса, която под различни форми облекчава разходите, по правило в тежест на бюджета на едно предприятие, и която поради това, без да е субсидия в тесния смисъл на това понятие, е от същото естество и има подобни последици (вж. например решение от 3 март 2005 г., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, т. 36). Настоящият случай е такъв, тъй като посредством член 8, параграф 7 във връзка с член 34, параграф 6, четвърто изречение от новата редакция на KStG на жалбоподателя е възложено с обратна сила да коригира задбалансово текущите оперативни загуби от дейността на плувния басейн.
- 24 В настоящия случай такова предимство няма да е налице, ако държавната мярка би могла да се разглежда като компенсация за обстоятелството, че посредством дейността на плувния басейн жалбоподателят евентуално поема (също) задължения за обществена услуга. Съгласно практиката на Съда публичните субсидии, предоставени на предприятия, на които изрично са възложени задължения за обществена услуга, с цел да се компенсират разходите, които са възникнали в резултат от изпълнението на тези задължения, не попадат в обхвата на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. Решение от 24 юли 2003 г., Altmark Trans и Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). За целта следва да са изпълнени посочените в решение Altmark Trans условия.
- 25 Посочените условия се разглеждат от запитващата юрисдикция. Според нея обаче член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG не отговаря на тези условия. Разпоредбата посочва само няколко общополитически основания за облекчаване на дейност, генерираща постоянни загуби. Не може да се открие ясно определение на задълженията за обществена услуга, нито пък на параметрите, използвани за изчисляване на компенсацията, с цел да се избегне възможността същата да доведе до икономическо предимство, поставящо предприятието, на което е

предоставено, в по-благоприятно положение спрямо конкурентни предприятия.

- 26 Освен това запитващата юрисдикция приема, че изключението от приложното поле съгласно член 106, параграф 2 ДФЕС също не може да изключи наличието на предимство. Съгласно член 106, параграф 2 ДФЕС компенсацията, предоставена от държавата като насрещна престация за предоставянето на услуга от общ интерес, може да бъде съвместима с вътрешния пазар при определени условия. Въпреки разликите между мярка, която не представлява държавна помощ съгласно така нареченото решение на Съда Altmark, и съвместимостта на помощи съгласно член 106, параграф 2 ДФЕС, междувременно следва да се изхожда от до голяма степен идентичен правен анализ на условията за допустимо плащане на компенсация (вж. Решение на Съда от 12 февруари 2008 г., BUPA и др./Комисия, T-289/03, EU:T:2008:29).
- 27 Второ, член 107, параграф 1 ДФЕС забранява помощи, които може да засегне търговията между държавите членки. По-специално, когато предоставена от държава членка помощ укрепва положението на едно предприятие в сравнение с други предприятия, които се конкурират в областта на търговията в рамките на Общността, тези предприятия трябва да се считат за засегнати от въпросната помощ (вж. Решение от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т.141 и цитираната съдебна практика). В допълнение, не е необходимо самото предприятие бенефициер да участва в търговията в рамките на Общността.
- 28 Тези условия са изпълнени в настоящия спор. Предвиждането на задбалансово корегирание на скритото разпределение засилва общинските еднолични дружества във финансово отношение. По този начин значително се затруднява възможността потенциални конкуренти от други държави членки да открият в Германия плувен басейн, подобен на този, който управлява жалбоподателят. Преди всичко обаче в това отношение трябва да се вземе предвид, че предвиждането на задбалансово корегирание на скритото разпределение създава възможност при установяване размера на приходите на дружеството текущите загуби да бъдат компенсирани с печалбите от други дейности (напр. енерго- и водоснабдяване и др.). При всички случаи тези дейности ще бъдат засилени от финансова гледна точка чрез възможността за компенсиране на загубите. Възможно е потенциално конкурентно положение с междурегионални частни доставчици от тези области на дейност. Следователно би било без значение, ако при евентуален спор дейността на плувния басейн представлява икономическа дейност, която е ограничена само на местно равнище.
- 29 Трето, мярката трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Преценката на условието за избирателност изисква да се установи дали в рамките на определен правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение



„определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54, и Комисия/Aer Lingus, C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 51).

- 30 За да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, на първо място, трябва да се установи приложимата в съответната държава членка обща или „обичайна“ система на данъчно облагане. На второ място, трябва да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от тази обща система цел се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57).
- 31 В настоящия случай член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG се отклонява от общите правила за задбалансово корегирание на скритото разпределение съгласно член 8, параграф 3, второ изречение от KStG при еднолични дружества на публичноправно юридическо лице, ако те продължават да извършват дадена дейност поради общополитически съображения, въпреки че генерират постоянни загуби от тази дейност. По този начин новата правна уредба на член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG предоставя на еднолични дружества на публичноправно юридическо лице възможността да се въздържат от задбалансово корегирание на скритото разпределение. В резултат на това при установяване размера на приходите за предприятията възниква възможността да коригират текущите загуби на дружеството с печалби от други дейности. С оглед на целта, преследвана с общата правна уредба на скритото разпределение в член 8, параграф 3, второ изречение от KStG, съгласно която причинени от дружественото правоотношение намаления на имуществото не трябва да намаляват данъчната основа, всички капиталови дружества в качеството си на икономически оператор се намират в сходно правно и фактическо положение. Следователно става въпрос за секторна избираност в полза на определени предприятия от сектора на услугите от обществен интерес.
- 32 Четвърто, мярката трябва да нарушава или заплашва да наруши конкуренцията. Съгласно практиката на Съда в това отношение следва да се установи не наличието на действително нарушение на конкуренцията, а само да се провери дали помощта може да наруши конкуренцията (вж. Решение от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т. 140 и цитираната съдебна практика).

- 33 В настоящия случай следва да се приеме, че член 8, параграф 7, първо изречение, точка 2 във връзка с член 8, параграф 7, второ изречение от новата редакция на KStG потенциално може да засегне конкуренцията. В това отношение отново трябва да се вземе предвид, че чрез предвиждането на задбалансово корегирание на скритото разпределение се създава възможност при установяване размера на приходите на дружеството текущите загуби да бъдат компенсирани с печалбите от други дейности (напр. енерго- и водоснабдяване и др.) и по този да се намали данъчната тежест на тези печеливши дейности. Възможно е потенциално конкурентно положение с междурегионални частни доставчици от тези области на дейност.
- 34 Освен това, според запитващата юрисдикция, не става дума за „помощ de minimis“ (минимална помощ), която попада в обхвата на Регламент (ЕО) № 1998/2006 на Комисията от 15 декември 2006 година (ОВ L 379, 2006 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 5, стр. 96). Съгласно този регламент финансови помощи, които не превишават тавана от 200 000 EUR за всеки тригодишен период, не представляват държавни помощи, тъй като не влияят съществено върху конкуренцията и търговията между държавите членки. Независимо от обстоятелството, че по спора е имало възможност тази сума да бъде надвишена, от практиката на Съда става ясно, че национална разпоредба, която не предвижда ограничение на сумата, която може да получи отделно предприятие, всъщност не попада в обхвата на посоченото в известието на Комисията правило „de minimis“ (вж. решение от 3 март 2005 г., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).
- 35 Освен това, според запитващата юрисдикция в настоящия случай не става дума и за „съществуваща“ помощ, а за „нова“ помощ по смисъла на член 108, параграф 3 ДФЕС, за която следователно важи забраната за прилагане съгласно член 108, параграф 3, трето изречение ДФЕС.
- 36 За изясняване на въпроса дали изразеното от запитващата юрисдикция становище е правилно и действително е налице държавна помощ, до Съда се отправя посочения по-горе преюдициален въпрос.