Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

4 октомври 2024 година*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Член 49 ДФЕС — Корпоративен данък — Трансграничен вътрешногрупов заем, сключен с цел финансиране на придобиването или увеличаването на участия в капитала на дружество, което не е свързано със съответната група и което в резултат на тази сделка става свързано с тази група лице — Приспадане на лихвите, платени по този заем — Заем, сключен между несвързани лица при справедливи пазарни условия — Понятие за напълно изкуствена конструкция — Принцип на пропорционалност“

По дело C-585/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) с акт от 2 септември 2022 г., постъпил в Съда на 7 септември 2022 г., в рамките на производство по дело

X BV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Арабаджиев, председател на състава, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin и I. Ziemele (докладчик), съдии,

генерален адвокат: N. Emiliou,

секретар: A. Lamote, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 ноември 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за X BV, от S. C. W. Douma и R. van Scharrenburg, данъчни консултанти,

– за нидерландското правителство, от K. Bulterman и H. S. Gijzen, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

– за белгийското правителство, от S. Baeyens и J.-C. Halleux, в качеството на представители,

– за испанското правителство, от L. Aguilera Ruiz, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от W. Roels, в качеството на представител,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 март 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49, 56 и 63 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между X BV, дружество по нидерландското право, и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите, Нидерландия) (наричан по-нататък „данъчната администрация“) относно възможността за данъчно приспадане на лихвите, платени по вътрешногрупов заем, сключен с цел придобиване на дружество, което не е свързано със съответната група.

Нидерландската правна уредба

3 Член 10a от Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Закон за корпоративното подоходно облагане от 1969 г.) в редакцията му, в сила през 2007 г. (Stb. 2006, бр. 631) (наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“), предвижда:

„1. При определянето на печалбата не подлежат на приспадане лихвите — включително такси и резултати от валутни курсове — отнасящи се правно или фактически до парични задължения, пряко или непряко дължими на свързано предприятие или свързано физическо лице, доколкото задължението има връзка, пряко или непряко, правно или фактически, със следните правни сделки:

[…]

c) придобиването или увеличаването от данъчнозадълженото лице, от предприятие, свързано с данъчнозадълженото лице и подлежащо на облагане с [корпоративен] данък, или от физическо лице, което е свързано с данъчнозадълженото лице и е местно лице в Нидерландия, на участия в капитала на предприятие, което след сключването на сделката за това придобиване или за това увеличаване на участия в капитала става свързано предприятие с данъчнозадълженото лице.

[…]

3. Параграф 1 не е приложим, ако данъчнозадълженото лице докаже:

a) факта, че заемът и свързаната с него правна сделка се основават в преобладаваща степен на икономически съображения, или

b) факта, че в крайна сметка върху лихвите — и в тежест на лицето, на което правно или фактически, пряко или непряко, се дължат лихвите — е удържан данък върху печалбата или върху дохода, който според нидерландските критерии е в разумен размер, и не е извършено приспадане на загубите или правата от друг вид за годините, предхождащи годината, в която е договорено паричното задължение, вследствие на което в крайна сметка не се дължи никакъв данък върху лихвите съгласно посочените разумни критерии, освен когато е доказано, че паричното задължение е бил договорено с цел компенсиране на загуби или на права от друг вид, които са възникнали през същата година или предстои да възникнат в близко бъдеще. Удържаният данък върху печалбата е разумен според нидерландските разпоредби, ако е приложена данъчна ставка от най-малко 10 % върху облагаемата печалба, определена в съответствие с нидерландските разпоредби […]

4. За целите на настоящия член за предприятие, свързано с данъчнозадълженото лице, се счита:

a) предприятие, в чийто капитал данъчнозадълженото лице има участие в размер на поне една трета;

b) предприятие, чието участие в капитала на данъчнозадълженото лице е в размер на поне една трета;

c) предприятие, в чийто капитал трето лице има участие в размер на поне една трета, когато това трето лице има участие от поне една трета и в данъчнозадълженото лице.

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

4 X е част от многонационална група от дружества. Едноличният собственик на капитала на X е дружеството A, учредено по белгийското право, дяловете от чийто капитал са собственост на B, друго белгийско дружество — което притежава 39 % от капитала на A за периода от 2000 г. до 22 декември 2002 г. и 44,47 % от този капитал, след последната дата. Останалите дялове от капитала на A са котирани на фондовата борса в Брюксел (Белгия) и следователно са собственост на придобилите ги лица.

5 Групата, съставена от B и A, включва дружеството C, установено в Белгия. В периода между 1999 г. и 2010 г. дружеството C има статут на „координационен център“ (за данъчни цели) по смисъла на белгийското данъчно законодателство. На това основание C се ползва от специален данъчен режим, съгласно който по-специално облагаемата му печалба се определя като фиксирана сума и не трябва да се удържа авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали върху лихвените плащания. През 2000 г. A притежава 53,05 % от капитала на C и B притежава 46,95 % от капитала на C. Към 22 декември 2002 г. участието на A и B е съответно 64,3 % и 27,8 % от капитала в C, а останалите 7,9 % от този капитал са собственост на трети лица.

6 През 2000 г. X придобива от трети лица 72 % от капитала на F, дружество по нидерландското право, а A придобива от тези трети лица останалите 28 % от този капитал. X финансира придобиването на посочените капиталови участия с парични заеми от C, което използва за тази цел собствени средства, получени чрез парична вноска, направена от A.

7 В издадения на X акт за установяване на корпоративен данък за данъчната 2007 г. данъчната администрация отказва приспадането на лихвите, платени от това дружество на C. X оспорва този отказ първо пред Rechtbank Gelderland (Първоинстанционен съд Гелдерланд, Нидерландия), а след това пред Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Апелативен съд Арнем-Леуварден, Нидерландия). Последният съд по-специално приема в решението си от 20 октомври 2020 г., че членове 49, 56 и 63 ДФЕС допускат ограничаването на приспадането на лихви, предвидено в член 10a от Закона за корпоративния данък, съгласно който не се приспадат лихвите по парични задължения, възникнали към свързано предприятие, доколкото тези задължения се отнасят до придобиването или увеличаването на участие в капитала на предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване става свързано с данъчнозадълженото лице предприятие, освен ако данъчнозадълженото лице докаже, че е изпълнено едно от двете условия по член 10a, параграф 3.

8 X подава касационна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия). Този съд счита, че разглежданото в главното производство национално законодателство може да постави трансграничните положения в по-неблагоприятно положение. Това е така, защото местно предприятие, което е свързано с данъчнозадълженото лице, по принцип би изпълнило условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, докато чуждестранно предприятие, свързано с данъчнозадълженото лице, фактически не би отговаряло толкова често на това изискване и приспадането на лихвите по заем, сключен с данъчнозадълженото лице, би било възможно само ако е изпълнено условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква a) от този закон.

9 Според запитващата юрисдикция обаче подобно ограничение е обосновано от необходимостта за борба с данъчните измами и избягването на данъци, тъй като разглежданото в главното производство законодателство има за цел по-специално да предотврати поведение на две или повече свързани предприятия, включващо създаването на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата реалност, с цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от извършени на националната територия дейности посредством изкуствено генерирани лихви, а именно дължими въз основа парично задължение по заем, сключен произволно и без съображения от стопанско естество.

10 Тази юрисдикция уточнява, че парични задължения по заеми се договарят произволно и без съображения от стопанско естество, по-специално когато в рамките на група от свързани предприятия начинът на финансиране на сделка, която от своя страна е икономически обоснована, е продиктуван от данъчни съображения до такава степен, че е част от правните действия, които не са необходими за постигането на икономически обоснованите цели и които без тези данъчни съображения не биха били извършени дори ако лихвите по тези парични задължения са идентични с тези, който биха били договорени между независими предприятия. Следователно разглежданото в главното производство законодателство се отнася до ерозията на данъчната основа не поради прекомерни лихви по заем, а поради изкуствено начислени лихви.

11 Запитващата юрисдикция счита, че пълният отказ за приспадане на изкуствено генерираните по този начин лихви по заем е пропорционален на целта за борба със злоупотребите и избягването на данъци, тъй като, от една страна, той се ограничава до случаите, в които заемът в рамките на група от свързани дружества е продиктуван от данъчни съображения до такава степен, че този заем не е необходим за постигането на икономически обосновани цели, и посоченият заем не е сключен между предприятия, между които не съществува никакво специално правоотношение, и от друга страна, условията, които трябва да бъдат изпълнени, за да се докаже и да се извърши приспадането на лихвите по заема, не са толкова стриктни, че това приспадане не би имало никакво значение в действителност.

12 Тази юрисдикция обаче иска да се установи дали анализът ѝ продължава да бъде обоснован с оглед по-специално на решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, т. 51 и 56). От една страна, тя иска да се установи дали от това решение може да се направи извод, че сделките, сключени между несвързани лица при справедливи пазарни условия, не представляват, с оглед на това единствено основание, напълно изкуствени конструкции. Всъщност в точка 56 от посоченото решение Съдът по същество приема, че разглежданото по това дело национално законодателство може да обхване и сделки, които са сключени между несвързани лица при справедливи пазарни условия и следователно не представляват напълно изкуствени или привидни конструкции, съставени с цел избягване на данъка, който обикновено се дължи върху печалбата от извършените на национална територия дейности. От друга страна, тя иска да се изясни дали следва да се отдаде значение на обстоятелството, че за разлика от законодателството, разглеждано по делото, по което е постановено това решение, разглежданото в главното производство законодателство в настоящия случай се отнася не само до вътрешногрупово прехвърляне на капиталови участия, но и до придобиването на външно предприятие, което вследствие на това придобиване става свързано с групата предприятие.

13 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли членове 49, 56 и/или 63 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за целите на определянето на печалбата на едно данъчнозадължено лице не се приспадат лихвите по паричен заем към свързано с него предприятие, сключен с цел придобиване или закупуване на дялови участия в капитала на предприятие, което след тази сделка по придобиване или закупуване става свързано предприятие, тъй като посоченото парично задължение трябва да се квалифицира като (част от) напълно изкуствена конструкция (изкуствени конструкции), независимо дали само по себе си това парично задължение е поето при справедливи пазарни условия?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос: следва ли членове 49, 56 и/или 63 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която приспадането на лихвите по паричен заем към свързано с дадено данъчнозадължено лице предприятие, квалифициран като (част от) напълно изкуствена конструкция (изкуствени конструкции) и сключен с цел придобиване или закупуване на дялови участия в капитала на предприятие, което след сключването на сделката по придобиване или закупуване става свързано предприятие, се отказва изцяло за целите

на определянето на печалбата на данъчнозадълженото лице дори когато размерът на тези лихви сам по себе си не надвишава размера на лихвите, който би бил договорен между независими предприятия?

3) За отговора на въпроси 1 и/или 2 от значение ли е обстоятелството дали сделката по придобиване или закупуване се отнася до дялови участия в капитала на: а) предприятие, което вече е било свързано предприятие на данъчнозадълженото лице преди сключването на тази сделка по придобиване или закупуване, или б) предприятие, което става свързано предприятие с данъчнозадълженото лице едва след сключването на тази сделка по придобиване или закупуване?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

14 С молба, подадена в секретариата на Съда на 10 април 2024 г. след представянето на заключението на генералния адвокат, X иска да се постанови възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.

15 В подкрепа на тази молба X по същество счита, че като иска от Съда да преразгледа позицията, която той възприема в решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), в точка 71 от заключението си генералният адвокат се основава на довод, който страните не са разисквали. Поради това дружеството X иска да изтъкне доводи относно спазването на принципа на правната сигурност, като счита, че би бил необходим преходен период, ако препоръчаният от генералния адвокат подход бъде потвърден от Съда, и че този подход би имал потенциално дискриминационни последици спрямо него вследствие на установяването му в Нидерландия, а не в Швеция. Дружеството X би искало също така да се разгледа въпросът за последиците на посочения подход върху съдебната практика на Съда на Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ).

16 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от мотивите, въз основа на които генералният адвокат стига до него (решение от 21 декември 2023 г., Chief Appeals Officer и др., C-488/21, EU:C:2023:1013, т. 34 и цитираната съдебна практика).

17 Освен това несъгласието на заинтересован субект по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз със заключението на генералния адвокат, независимо какви въпроси той разглежда в него, само по себе си не може да съставлява основание за възобновяване на устната фаза на производството (решение от 21 декември 2023 г., Chief Appeals Officer и др., C-488/21, EU:C:2023:1013, т. 35 и цитираната съдебна практика).

18 Безспорно в съответствие с член 83 от своя процедурен правилник Съдът може във всеки момент, след като изслуша генералния адвокат, да постанови възобновяване на устната фаза на производството, по-специално когато счита, че делото не е напълно изяснено, когато след закриване на тази фаза някоя от страните посочи нов факт от решаващо значение за решението на Съда или когато делото трябва да се реши въз основа на довод,

който не е бил обсъден от страните или заинтересованите субекти по член 23 от Статута на Съда на Европейския съюз (решение от 21 декември 2023 г., Chief Appeals Officer и др., C-488/21, EU:C:2023:1013, т. 36).

19 Настоящият случай обаче не е такъв. Всъщност, от една страна, трябва да се отбележи, че въпросът за обхвата на решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) е обсъждан в писмената и устната фаза на производството. Освен това с искането за възобновяване на устната фаза на производството не се посочва никакъв нов факт от решаващо значение за решението на Съда по това дело.

20 При това положение, след изслушване на генералния адвокат, Съдът счита, че с оглед на различните доводи, които са били обсъдени пред него, делото е достатъчно изяснено и че следователно няма основание за възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

21 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 49, 56 и 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която при определянето на печалбата на данъчнозадължено лице се отказва изцяло приспадането на лихвите, платени по задължение от договор за заем, сключен със свързано предприятие във връзка с придобиването или увеличаването на участието в капитала на друго предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване на капиталови участия става свързано с това данъчнозадължено лице предприятие, в случай че се приеме, че това парично задължение представлява напълно изкуствена конструкция или е част от такава конструкция дори ако посоченото задължение е било договорено между несвързани лица при справедливи пазарни условия и ако размерът на тези лихви не надвишава размера, който би бил договорен между независими предприятия.

22 Преди всичко останало следва да се отбележи, че спорът в главното производство се отнася до акт за установяване на данъчни задължения за финансовата 2007 г., така че Договорът за ЕО се прилага ratione temporis към него. При все това, тъй като тълкуването на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали при всички положения важи и за съответните разпоредби от Договора за ЕО, ще се направи позоваване на посочените от запитващата юрисдикция членове 49, 56 и 63 ДФЕС.

По приложимата основна свобода

23 От постоянната съдебна практика следва, че за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на една или друга от гарантираните с Договора за функционирането на ЕС основни свободи, трябва да се вземе предвид предметът на съответната правна уредба (решение от 16 февруари 2023 г., Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, т. 55 и цитираната съдебна практика).

24 Така национално законодателство, приложимо единствено по отношение на участията в капитала, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС (решение от 16 февруари 2023 г., Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, т. 56 и цитираната съдебна практика).

25 Освен това от практиката на Съда следва, че ако урежда само отношенията в рамките на група дружества, съответната национална правна уредба се отнася основно до свободата на установяване (решение от 16 февруари 2023 г., Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, т. 58 и цитираната съдебна практика).

26 В случая разглежданото в главното производство национално законодателство се отнася до данъчното третиране на лихвите, изплатени по парични задължения по заем, сключен от данъчнозадължено лице с предприятие или физическо лице, свързано с данъчнозадълженото лице, доколкото тези задължения се отнасят до придобиването или увеличаването на участия в капитала на друго предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване става предприятие, което също е свързано с данъчнозадълженото лице.

27 Съгласно член 10a, параграф 4 от Закона за корпоративния данък предприятията са свързани, когато едното притежава пряко или непряко 33,3 % от дяловете в другото или когато трето предприятие притежава пряко или непряко 33,3 % от дяловете в другите две предприятия.

28 Съгласно съдебната практика на Съда такъв процент на участие в капитала може да предостави на съответното дружество безспорно влияние върху решенията на дружеството, с което то е свързано (вж. в този смисъл решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 29).

29 Следователно, тъй като предметът на разглежданото в главното производство законодателство се отнася до данъчното третиране на лихвите, изплатени по парични задължения в рамките на група от дружества, между предприятия, които могат пряко или непряко да окажат безспорно влияние едно върху друго, това законодателство попада в приложното поле на свободата на установяване.

30 Дори да се предположи, че данъчният режим, разглеждан в главното производство, има ограничително действие спрямо свободното предоставяне на услуги или спрямо свободното движение на капитали, подобно действие е неизбежна последица от евентуална пречка за свободата на установяване и не обосновава отделното разглеждане на преюдициалните въпроси в светлината на членове 56 и 63 ДФЕС (вж. по аналогия решение от 17 март 2022 г., AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, т. 34 и цитираната съдебна практика).

31 Поради това на преюдициалните въпроси следва да се отговори от гледна точка на член 49 ДФЕС.

32 Във връзка с това е важно да се припомни, че този член налага премахването на ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава членка на територията на друга държава членка. За дружествата, учредени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или

основно място на стопанска дейност в рамките на Европейския съюз, тази свобода включва правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решение от 20 януари 2021 г,. Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 33 и цитираната съдебна практика).

33 Разлика в третирането, следваща от законодателството на държава членка във вреда на дружествата, които упражняват свободата си на установяване, е допустима само ако се отнася до положения, които не са обективно сходни, или е обоснована с императивно съображение от обществен интерес и е пропорционална на тази цел, което означава, че може съгласувано и последователно да се гарантира, без да се надхвърля необходимото, постигането на преследваната цел (вж. в този смисъл решение C-391/20, Cilevičs и др., EU:C:2022:638, т. 65 и цитираната съдебна практика, и решение от 22 септември 2022 г., W (Приспадане на окончателни загуби на чуждестранно място на стопанска дейност), C-538/20, EU:C:2022:717, т. 18 и цитираната съдебна практика).

По наличието на разлика в третирането

34 Важно е да се отбележи, че когато дружество майка, установено в една държава членка, упражнява дейността си в друга държава членка посредством дъщерно дружество, свободата му на установяване може да бъде засегната от всяко ограничение по отношение на последното (вж. в този смисъл решение от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 41).

35 Освен това в положение, включващо група от дружества, в което данъчната администрация на държава членка отказва по отношение на дружество, установено в тази държава членка, чието дружество майка е установено в друга държава членка, да разреши приспадането на някои разходи за лихви, платени на друго дружество от същата група, установено в тази друга държава членка, въпреки че такова приспадане би било възможно, ако дружеството — получател на лихвите, е установено в първата държава членка, Съдът постановява, че такава разлика в третирането би се отразила негативно върху свободата на установяване (вж. в този смисъл решение от 20 януари 2021 г., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 40 и 41).

36 Ето защо следва да се провери дали разглежданата в главното производство нормативна уредба води до разлика в третирането, която се отразява негативно върху свободата на установяване.

37 Важно е да се припомни във връзка с това явната дискриминация, основана на седалището на дружествата, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 62 и цитираната съдебна практика).

38 В частност, данъчен режим, който предвижда привидно обективен разграничителен критерий, но в повечето случаи поставя в по-неблагоприятно положение, с оглед на характеристиките си, дружествата със седалище в друга държава членка, чието положение е сходно с това на дружествата със седалище в държавата членка по облагането, представлява непряка дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата, забранена с членове 49 и 54 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2023 г., Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, т. 42 и цитираната съдебна практика).

39 В случая следва да се отбележи, че в член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, който предвижда отказ за приспадане на лихвите, изплатени по парични задължения по заеми, сключени със свързано предприятие, при посочените в тази разпоредба условия, не се прави никакво разграничение в зависимост от обстоятелството дали съответната група от дружества е трансгранична или не (вж. по аналогия решение от 22 февруари 2018 г., X и X, C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 35).

40 Член 10a, параграф 3, букви a) и b) от този закон, в който се предвиждат условията, при които такова приспадане все пак е възможно, се прилага без разлика и към вътрешни и трансгранични положения.

41 Запитващата юрисдикция обаче счита, както е посочено в точка 8 от настоящото решение, че член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, който изисква да се установи, първо, че въпросните лихви в крайна сметка се облагат с данък и второ, че този данък е разумен съгласно критериите на нидерландското право, а именно облагането е със ставка най-малко 10 % върху облагаемата печалба, определена съгласно тези критерии, все пак води до поставяне в по-неблагоприятно положение на трансграничните положения.

42 Запитващата юрисдикция, която е единствената компетентна да преценява фактите по спора в главното производство и да тълкува съответното национално законодателство, трябва да определи дали облагане със ставка, по-ниска от 10 %, върху облагаемата печалба, определена съгласно посочените критерии, може да се приложи към свързаните предприятия — получатели на лихви, със седалище в Нидерландия.

43 Ако това не е така или ако, макар и теоретично, такова облагане не се прилага на практика, би следвало да се приеме, че член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, макар да предвижда привидно обективно условие, въвежда условие, което всъщност ще бъде изпълнено в случай на дружество, установено в Нидерландия, което плаща лихви на свързано предприятие, установено в тази държава членка. От това би следвало също, че само установените в Нидерландия дружества, които изплащат лихви на свързано предприятие, установено в друга държава членка, биха могли да се окажат в положение, при което това условие не е изпълнено, когато последната държава членка, подобно на Кралство Белгия в разглежданията случай, облага това предприятие с по-нисък данък.

44 Следователно, ако в рамките на нидерландския данъчен режим не се прилага данъчно облагане със ставка, по-ниска от 10 %, неизбежната и неалеаторна последица (вж. с аргумент за противното решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 72), от условие като предвиденото в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък би била то да засяга единствено трансграничните положения.

45 По този начин неблагоприятното третиране на установено в друга държава членка дружество, дъщерно дружество на установено в друга държава членка дружество, основано на мястото, където се намира седалището на свързаното предприятие — получател на платените от това дъщерно дружество лихви, може да възпре дружеството майка да извършва дейност в Нидерландия посредством посоченото дъщерно дружество, запазвайки същевременно свързаното предприятие в другата държава членка, в която спрямо него се прилага по-благоприятен данъчен режим. Както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 44 от заключението си, такова неблагоприятно третиране

може също да разубеди установено в Нидерландия дружество майка да упражнява свободата си на установяване, като учреди свързано предприятие в друга държава членка, в която спрямо него се прилага по-благоприятен данъчен режим.

46 С оглед на всички изложени по-горе съображения следва да се приеме, че, макар да се прилага без разлика, разглежданото в главното производство законодателство съдържа разлика в третирането, която може да засегне упражняването на свободата на установяване.

47 Ето защо в съответствие със съдебната практика, цитирана в точка 33 от настоящото решение, следва да се провери дали тази разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни.

По сходството на положенията

48 От практиката на Съда следва, от една страна, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява, като се държи сметка за преследваната с разпоредбите от съответното национално законодателство цел, както и за предмета и съдържанието на последните, и от друга страна, че за да се прецени дали произтичащата от тази правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от разглежданата правна уредба (решение от 27 април 2023 г., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 54 и цитираната съдебна практика).

49 Както бе посочено в точка 29 от настоящото решение, предметът на разглежданото в главното производство национално законодателство се отнася до данъчното третиране на лихвите, изплатени по парични задължения в рамките на група от дружества, между предприятия, които могат пряко или непряко да оказват безспорно влияние едно спрямо друго. Това законодателство има за цел да предостави възможност при определянето на печалбата да се приспадат дължимите на свързано предприятие лихви по парични задължения единствено когато тези лихви не са генерирани изкуствено.

50 Следва обаче да се отбележи, че по отношение на данъчно предимство — каквото е възможността при определяне на печалбата да се приспадат лихвите по парични задължения, дължими на свързано предприятие — данъчнозадълженото лице не се намира в различно положение според това дали предприятието — получател на тези лихви, е установено в същата държава членка или дали спрямо него се прилага, в друга държава членка, повече или по-малко благоприятно данъчно третиране (вж. по аналогия решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 31). Във всички тези случаи е възможно заемът, по който са платени посочените лихви, както и свързаната с тях правна сделка, да се основават на съображения от стопанско естество.

51 При тези условия, без да се засяга проверката на евентуалната обоснованост на разглежданото в главното производство законодателство при наличие на императивно съображение от общ интерес, следва да се приеме, че дадено дружество не се намира в различно положение само поради факта че свързаното предприятие — получател на съответните лихви, е установено в друга държава членка, в която за тези лихви се прилага ставка, която не надвишава 10 % върху облагаемата печалба, определена съгласно критериите на нидерландското право.

52 Освен това Съдът постановява, че положението, при което едно дружество, установено в държава членка, изплаща лихви по заем, получен от дружество, което е част от същата група, но е установено в друга държава членка, не се различава, що се отнася до плащането на тези лихви, от положение, при което получателят на лихвите е дружество от групата, установено в същата държава членка (решение от 20 януари 2021 г., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 44).

По обосноваността

53 С оглед на цитираната в точка 32 от настоящото решение съдебна практика следва да се провери дали разглежданата в главното производство разлика в третирането може да бъде обоснована от императивно съображение от общ интерес и дали е пропорционална на тази цел.

По наличието на императивно съображение от общ интерес

54 Запитващата юрисдикция, правителствата, представили становища, и Европейската комисия изтъкват, че ограничението, до което води разглежданото в главното производство законодателство, е обосновано от необходимостта да се предотвратят злоупотребите и избягването на данъци. По-специално запитващата юрисдикция уточнява, както е посочено в точка 9 от настоящото решение, че целта на това законодателство е да се предотврати ерозията на данъчната основа в Нидерландия посредством изкуствено генерирани лихви, тоест такива, които се дължат във връзка с парично задължение по заем, сключен произволно и без съображения от стопанско естество, по-специално когато в рамките на група от свързани предприятия начинът на финансиране на икономически обоснована сделка е продиктуван от данъчни съображения до такава степен, че те стават част от правните действия, които не са необходими за постигането на икономически обоснованите цели и които без тези данъчни съображения не биха били извършени.

55 В това отношение Съдът постановява, че борбата с данъчните измами и с отклонението от данъчно облагане представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 36, и от 7 септември 2017 г., Eqiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 63).

56 Национална мярка, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато се отнася до напълно изкуствени конструкции, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка (решение от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 31).

57 Съгласно постоянната съдебна практика, за да може дадено ограничение на свободата на установяване по член 49 ДФЕС да бъде оправдано със съображенията, посочени в точки 55 и 56 от настоящото решение, това ограничение трябва специално да има за цел да възпрепятства определено поведение, изразяващо се в създаване на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата реалност и имат за цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от извършени на националната територия дейности (вж. по-специално решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 51 и 55, от

13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 72 и 74, от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни), C-135/17, EU:C:2019:136, т. 73, и от 20 януари 2021 г., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 49).

58 Съдът уточнява също, че в данъчната област принципът на забрана на злоупотребите се прилага, когато стремежът към данъчно предимство е основната цел на разглежданите сделки (решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 107 и цитираната съдебна практика).

59 Всъщност стремежът на всяко данъчнозадължено лице да ползва най-благоприятния за него данъчен режим, наистина не би могъл сам по себе си да е основание за прилагане на обща презумпция за наличие на измама или злоупотреба, но това не променя факта, че данъчнозадълженото лице не може да ползва произтичащото от правото на Съюза право или предимство, когато съответната сделка е напълно изкуствена в икономическо отношение и предназначението ѝ е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка (решение от 26 февруари 2019 г., N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 109 и цитираната съдебна практика).

60 В това отношение е важно да се отбележи, че по делата, по които е постановено решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 46 и 48), в които се разглежда член 10a, параграф 2, буква b) от Закона за корпоративния данък, в редакцията му през 2004 г., който по същество съответства на член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, както потвърждава запитващата юрисдикция в главното производство, Съдът установява че тази разпоредба безспорно преследва целта за борба с избягването на данъци и данъчните измами и цели да попречи собствените средства на дадена група да не бъдат представени, по фалшив начин, като заети средства от нидерландско дружество от тази група и лихвите по този заем да могат да бъдат приспаднати от облагаемия резултат в Нидерландия.

61 Обстоятелството, че разглежданото в главното производство законодателство се отнася не само до положенията, при които данъчнозадължено лице поема парично задължение по заем от свързано предприятие с цел придобиването или увеличаването на участието в капитала на предприятие, което вече е свързано с данъчнозадълженото лице, подобно на разглежданото в делата, по които е постановено решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110), но и случаите, в които дадено предприятие става свързано със същото данъчнозадължено лице едва след придобиването или увеличаването на дяловото участие, както в разглеждания случай, не поставя под съмнение тази преценка. Всъщност във всички тези случаи, както отбелязва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, целта на това законодателство е да се предотврати изкуственият характер на съответните сделки, произтичащ от пренасочването и преобразуването на собствен капитал в заемен капитал.

По пропорционалността

62 Както е видно от точка 33 от настоящото решение, следва да се прецени освен това дали разглежданото в главното производство законодателство може да гарантира съгласувано и систематично осъществяване на преследваната цел.

63 В това отношение следва да се припомни, че съгласно разглежданото в главното производство законодателство данъчнозадълженото лице може да приспадне от облагаемата си печалба лихвите, изплатени по парични задължения по заеми, сключени със свързани предприятия, отнасящи се до придобиването или увеличаването на участието в капитала на предприятие, което става свързано след придобиването или увеличението, само ако докаже, че са изпълнени условията, предвидени в член 10a, параграф 3, буква a) или b) от Закона за корпоративния данък.

64 Следователно това законодателство може да гарантира осъществяването на преследваната цел, и то по съгласуван и систематичен начин, тъй като позволява да се неутрализират последиците от поведението на две или повече свързани предприятия, включващо създаването на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата реалност, с цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от извършени на националната територия дейности, като се изключат изкуствено генерираните лихви, или най-малкото като се гарантира, че тези лихви се облагат с разумна ставка в държавата членка на получателя и че данъкът върху печалбата няма да бъде напълно избегнат.

65 Ето защо е необходимо е да се провери дали разглежданото законодателство надхвърля необходимото за постигане на тази цел.

66 В това отношение за да се установи наличието на напълно изкуствена конструкция, освен субективен факт, изразяващ се в намерението да се получи данъчно предимство, се изисква съвкупност от обективни обстоятелства, от които следва, че въпреки формалното спазване на предвидените в правото на Съюза условия целта, преследвана със свободата на установяване, не е постигната (вж. в този смисъл решение Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, т. 64 и цитираната съдебна практика, и по аналогия решение N Luxembourg 1 и др., C-115/16, C-118/16, C-119/16 и C-299/16, EU:C:2019:134, т. 124 и цитираната съдебна практика).

67 Съдът постановява, че може да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за предотвратяване на злоупотребите национално законодателство, което при определяне дали дадена сделка представлява напълно изкуствена конструкция, постигната единствено за данъчни цели, се основава на проверка на обективни и проверими факти и което във всички случаи, при които наличието на напълно изкуствена конструкция не може да бъде изключено, предоставя възможност на данъчнозадълженото лице, без да го подлага на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка (вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни), C-135/17, EU:C:2019:136, т. 87 и цитираната съдебна практика).

68 Когато извършват проверката дали дадена сделка има за цел измама или злоупотреба, компетентните национални органи не могат да се ограничат само с прилагането на предварително определени общи критерии, а трябва да извършват конкретна преценка на съответната сделка в нейната цялост. Въвеждането на данъчна мярка с общо приложение, която изключва автоматично определени категории данъкоплатци от възможността да ползват данъчно предимство, като същевременно данъчната администрация не е задължена да представя дори и най-малкото доказателство или индиция за данъчна

измама или злоупотреба, излиза извън рамките на необходимото за избягване на такава данъчна измама или злоупотреба (решение от 7 септември 2017 г., Eqiom и Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, т. 32 и цитираната съдебна практика).

69 В случая разглежданото в главното производство законодателство въвежда презумпция, според която лихвите, изплатени по парични задължения по заем, сключен в съответствие с критериите, посочени в член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, представляват напълно изкуствена конструкция или са част от такава конструкция.

70 Тези критерии, по-специално фактът, че взетите назаем парични средства се дължат на свързано предприятие и имат връзка с придобиването или увеличаването на участие в капитала на предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване на тези участия става свързано предприятие, представляват индиция по смисъла на съдебната практика, припомнена в точка 68 от настоящото решение, за наличието на напълно изкуствена конструкция.

71 Възможността за данъчнозадълженото лице да обори тази презумпция, като докаже, че са изпълнени условията по член 10a, параграф 3, букви a) и b) от Закона за корпоративния данък, позволява да се ограничи отказът за приспадане на лихвите по заем само до случаите, в които заемът в рамките на група от свързани дружества е продиктуван от данъчни съображения до такава степен, че този заем не е необходим за постигането на икономически обосновани цели и изобщо не би бил договорен между предприятия, които нямат специални правоотношения.

72 В това отношение от обясненията на запитващата юрисдикция следва, че условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква a) от Закона за корпоративния данък, се отнася както до основанието за заема и свързаната с него правна сделка, така и до обективните факти, характеризиращи заема и правната сделка, като данъчнозадълженото лице трябва да докаже, че те са обосновани с икономически съображения и че е можело да бъдат договорени между предприятия при липсата на тези специални правоотношения. Според тази юрисдикция от посоченото в точка 10 от настоящото решение следва, че съгласно нейната съдебна практика задълженията по заем, сключен произволно и без съображения от стопанско естество, представляват напълно изкуствени конструкции, макар сами по себе си лихвите по тези задължения да са идентични с тези, които биха били договорени между независими предприятия.

73 Както обаче е видно от точка 12 от настоящото решение, запитващата юрисдикция иска да се установи дали от решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), и по-специално от точка 56 от него, може да се направи извод, че сделките, включващи поемане на парични задължения към свързано с данъчнозадълженото лице предприятие, по определение не представляват напълно изкуствени конструкции, когато са били сключени между несвързани лица при справедливи пазарни условия.

74 В това отношение е важно да се припомни, че първо, Съдът постановява, че обстоятелството, че дружество е получило заем от друго дружество при условия, които не отговарят на това, което съответните дружества биха договорили между несвързани лица при справедливи пазарни условия, съставлява за държавата членка, за която дружеството заемател е местно лице, обективен факт, който може да бъде проверен от трети лица, за да се определи дали разглежданата сделка представлява, в цялост или частично, напълно изкуствена конструкция с основна цел заобикаляне на прилагането на данъчното

законодателство на тази държава членка. Следва да се определи дали при липса на специално правоотношение между свързаните дружества разглежданият заем не би бил отпуснат или е щял да бъде отпуснат в различен размер или при различен лихвен процент (вж. в този смисъл решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 81).

75 От тази съдебна практика следва, че проверката дали са спазени справедливите пазарни условия между несвързани лица се отнася не само до клаузите на договора за заем относно по-специално размера или лихвения процент, но и до икономическата логика на разглеждания заем и свързаните с него правни сделки. Всъщност последната проверка предполага да се установи икономическата обоснованост на този заем и на свързаните с него правни сделки, като се гарантира, че такива сделки биха могли да бъдат сключени между дружествата — страни по него, при липсата на специално правоотношение.

76 Проверката, която има за цел да се гарантира, че не само условията по разглеждания заем, но и самият факт на сключването му, както и свързаните с него правни сделки съответстват на това, което дружествата биха договорили между несвързани лица при справедливи пазарни условия, означава да се провери икономическата реалност на сделките, чиято липса, видно от припомнената в точки 57, 59 и 67 от настоящото решение съдебна практика, е един от определящите елементи за квалифицирането на дадена сделка като напълно изкуствена конструкция.

77 Второ, както припомня Съдът в решение от 21 декември 2023 г., BMW Bank и др. (C-38/21, C-47/21 и C-232/21, EU:C:2023:1014, т. 281 и 283), постановено след решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), от общия правен принцип, че правните субекти не могат с измамна цел или с цел злоупотреба да се позовават на нормите на правото на Съюза, следва, че държава членка трябва да откаже дори при липсата на разпоредби на националното право, предвиждащи такъв отказ, ползването от разпоредбите на правото на Съюза, когато дадено лице се позовава на тях не с оглед на постигането на целите на последните разпоредби, а с цел да се ползва от предимство, предоставено на това лице от правото на Съюза, въпреки че обективните условия, които са необходими за получаване на търсеното предимство, предвидени в правото на Съюза, са само формално изпълнени.

78 От това следва, че проверката само на формалните условия на сделките не е достатъчно, за да се прецени икономическата реалност на определена сделка.

79 Трето, в точка 29 от решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), Съдът посочва, че въпреки че на теория е близко, шведското законодателство, разглеждано в делото, по което е постановено това решение, и нидерландските правила относно данъчните единици се различават съществено по своите практически последици.

80 Всъщност Съдът приема, че конкретната цел на разглежданото в посоченото дело законодателство не е борбата срещу напълно изкуствените конструкции, че то се вписва в рамките на борбата срещу агресивното данъчно планиране под формата на приспадане на разходите за лихви и че прилагането на това законодателство не се ограничава до такива схеми, тъй като в обхвата на забраната за приспадане могат да попаднат и сделките, сключени между несвързани лица при справедливи пазарни условия, т.е. в условия, които са подобни на приложимите по отношение на независими дружества. Всъщност

намерението на съответното дружество да се задължи основно по данъчни съображения е достатъчно, за да обоснове отказ да се признае право на приспадане в трансграничен случай (решение от 20 януари 2021 г., Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, т. 52—54).

81 Съдът отбелязва също, че законодателството, разглеждано в делото, по което е постановено решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, т. 53), може да се прилага за задължения, възникнали от гражданскоправни сделки, а именно тези, които са сключени между несвързани лица при справедливи пазарни условия, без обаче да се отнася до привидни конструкции.

82 От това следва, че в посоченото решение Съдът не се е произнесъл по хипотезата, посочена в разглежданото в главното производство законодателство, с конкретната цел за борба срещу напълно изкуствени конструкции, както следва от точки 60 и 61 от настоящото решение, а именно когато задълженията са договорени без икономически съображения, въпреки че условията по заема съответстват на тези, които биха били договорени между независими предприятия.

83 По-специално, както следва от решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), икономическото основание на заема и на свързаните с него сделки, разглеждани по делото, по което е постановено това решение, нито е била оспорено пред Съда, нито е било разгледано от него.

84 Следователно от точка 56 от решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), не може да се направи извод, че когато даден заем и свързаните с него сделки не са обосновани от съображения от стопанско естество, сам по себе си фактът, че условията по този заем съответстват на тези, които биха били договорени между независими предприятия, означава, че посоченият заем и тези сделки по определение не представляват напълно изкуствени конструкции.

85 Ето защо следва да се приеме, че необходимостта да се установи, че заемът и свързаната с него правна сделка се основават в преобладаваща степен на съображения от стопанско естество, не изглежда да надхвърлят необходимото за постигането на преследваната цел.

86 Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали пълен отказ на правото на приспадане не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел, тъй като в точка 51 от решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), Съдът припомня практиката си, съгласно която, когато след проверка на фактите за евентуалното наличие търговски съображения, поради които е сключена дадена сделка, данъчните органи приемат, че заем, сключен от данъчнозадължено лице със свързано предприятие, представлява изцяло привидна конструкция без действително търговско съображение, принципът на пропорционалност изисква отказът да се признае правото на приспадане да се ограничи до частта от посочените лихви, която надхвърля това, което би било договорено при липсата на специални отношения между страните.

87 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точки 103—105 от заключението си, когато изкуственият характер на дадена сделка се изразява в необичайно висок лихвен процент по вътрешногрупов заем, който отразява икономическата реалност, принципът на пропорционалност изисква да се пристъпи към корекция на частта от лихвите по този

заем, надхвърляща обичайния пазарен процент. Отказът да се приспадне каквато и да било част от тези лихви, би надхвърлил целта за предотвратяване на изцяло изкуствени конструкции.

88 За сметка на това, когато разглежданият заем сам по себе си е лишен от икономическа обосновка и при липсата на специални отношения между съответните дружества и търсеното данъчно предимство този заем никога не би бил сключен, в съответствие с принципа на пропорционалност е да се откаже приспадането на всички лихви, тъй като подобна изцяло изкуствена конструкция не трябва да се взема предвид от данъчните органи при изчисляването на дължимия корпоративен данък. Отказът да се приспадне само част от лихвите, платени по посочения заем, позволява на данъчнозадълженото лице да получи частично или дори изцяло търсеното данъчно предимство с цел злоупотреба, което поставя под съмнение съгласуваността на съответния режим.

89 Подобно законодателство не изглежда освен това в противоречие с изискванията, произтичащи от принципа на правната сигурност, които трябва да бъдат спазени, за да се приеме, че дадено законодателство не надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 59).

90 В това отношение Съдът постановява, че принципът на правната сигурност изисква правните норми да бъдат ясни, точни и предвидими, особено когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и за предприятията (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 58 и цитираната съдебна практика).

91 Както обаче посочва генералният адвокат в точки 87 и 88 от заключението си, следва да се отбележи, че е неизбежно разпоредба, която цели да се противопостави на злоупотреби, да използва абстрактни понятия, позволяващи да се обхванат възможно най-много положения, създадени с цел избягване на данъци и данъчни измами.

92 Употребата на абстрактни понятия обаче не означава, че прилагането на разглежданото в главното производство законодателство е оставено изцяло на преценката на данъчната администрация, като прави непредвидими последиците от него, тъй като, както бе припомнено в точки 70 и 71 от настоящото решение, това прилагане е подчинено на ясно установени в него критерии, позволяващи на данъчнозадълженото лице да определи предварително и с достатъчна точност приложното му поле, без да се оставя несигурност относно неговата приложимост (вж. в този смисъл решение от 5 юли 2012 г., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, т. 57).

93 С оглед на всичко изложено по-горе на поставените въпроси следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която при определянето на печалбата на данъчнозадължено лице се отказва изцяло приспадането на лихвите, платени по задължение от договор за заем, сключен със свързано предприятие във връзка с придобиването или увеличаването на участието в капитала на друго предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване на капиталови участия става свързано с това данъчнозадължено лице предприятие, в случай че се приеме, че това парично задължение представлява напълно изкуствена конструкция или

е част от такава конструкция дори ако посоченото задължение е било договорено между несвързани лица при справедливи пазарни условия и ако размерът на тези лихви не надвишава размера, който би бил договорен между независими предприятия.

По съдебните разноски

94 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 49 ДФЕС

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска национална правна уредба, съгласно която при определянето на печалбата на данъчнозадължено лице приспадането на лихвите — платени по задължение от договор за заем, сключен със свързано предприятие във връзка с придобиването или увеличаването на участието в капитала на друго предприятие, което вследствие на това придобиване или увеличаване става свързано с това данъчнозадължено лице предприятие — се отказва изцяло, когато се счита, че това парично задължение представлява напълно изкуствена конструкция или част от такава конструкция дори ако това задължение е било договорено между несвързани лица при справедливи пазарни условия и ако размерът на тези лихви не надвишава размера, който би бил договорен между независими предприятия.

Подписи