РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

21 януари 2010 година *

По дело C-311/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Tribunal de première instance de Mons (Белгия) с акт от 19 юни 2007 г., постъпил в Съда на 14 юли 2008 г., в рамките на производство по дело

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

срещу

État belge,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на втори състав, изпълняващ функцията на председател на трети състав, г-жа P. Lindh, г-н A. Rosas (докладчик), г-н U. Lõhmus и г-н A. Ó Caoimh, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 4 юни 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Société de Gestion Industrielle SA (SGI) от адв. R. Forestini и адв. J. F. Libert, avocats,

— за белгийското правителство от г-н J.-C. Halleux, в качеството на представител,

— за германското правителство от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за шведското правителство от г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители,

— за Европейската комисия от г-н R. Lyal и г-н J.-P. Keppenne, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 септември 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 12 ЕО, 43 ЕО, 48 ЕО и 56 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (наричано по-нататък „SGI“), учредено по белгийското право дружество, и État belge [Белгийската държава], на основание, че националната данъчна администрация е добавила към собствената печалба на това дружество размера на предоставените от него необичайни или безвъзмездни предимства на дружества, с които се намира в отношения на взаимозависимост и които са установени в други държави членки.

Национална правна уредба

3 Член 26 от Кодекса за подоходното облагане, съгласуван с Кралския указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закона от 12 юни 1992 г. (допълнение към Moniteur belge от 30 юли 1992 г., стр. 17 120), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „CIR 1992“), гласи следното:

„Без да се засягат разпоредбите на член 54, необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени от установено в Белгия предприятие, се добавят към собствената печалба на това предприятие, освен ако предимствата се отчитат при определяне на облагаемите доходи на бенефициерите.

Независимо от предвиденото в параграф първи изключение, към собствената печалба се добавят необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени на:

1° данъчнозадължено лице по член 227, с което установеното в Белгия предприятие се намира пряко или непряко в каквито и да било отношения на взаимозависимост;

2° данъчнозадължено лице по член 227 или чуждестранно предприятие, които по силата на законовите разпоредби на държавите, в които са установени, не подлежат на облагане с данък върху доходите в тези държави или са подложени на режим на данъчно облагане, който е значително по-благоприятен от този, на който е подложено установеното в Белгия предприятие;

3° данъчнозадължено лице по член 227, което има общи интереси с данъчнозадълженото лице или с предприятието по точка 1° или точка 2°.“

4 От акта за преюдициално запитване следва, че съгласно националната съдебна практика, за да се счита за „необичайно“ по смисъла на член 26, втори параграф, точка 1° от CIR 1992, предоставеното предимство трябва да противоречи на нормалния ход на нещата, на обичайните правила и на установената търговска практика с оглед на актуалните икономически обстоятелства и икономическото положение на страните. Трябва да се счита за „безвъзмездно“ предимство, което е предоставено без изискване за насрещно задължение или насрещна престация.

5 Член 49 от CIR 1992 гласи:

„Могат да бъда приспаднати в качеството им на професионални разходи направените или понесените от данъчнозадълженото лице през облагаемия период разходи за придобиване или запазване на облагаемите доходи, чието извършване и размер са удостоверени от него посредством документи с доказателствена стойност или когато това е невъзможно, посредством всяко друго доказателствено средство, допустимо съгласно общото право, с изключение на клетвата.

За направени или понесени през облагаемия период се считат разходите, които действително са изплатени или понесени през този период или са придобили характера на безспорни или ликвидни задължения или загуби, осчетоводени като такива."

6 Съгласно член 79 от CIR 1992:

„Не може да бъде извършено никакво приспадане, в качеството на професионални загуби, от печалбите или приходите, произтичащи от необичайни или безвъзмездни предимства, които данъчнозадълженото лице извлича пряко или непряко под каквато и да било форма или с каквито и да било средства от предприятие, с което се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост."

7 Член 207 от CIR 1992 изключва възможността за извършване на определени приспадания от частта от печалбата, произтичаща от необичайни или безвъзмездни предимства.

8 Член 227, точка 2° от CIR 1992 определя дружествата — чуждестранни лица, както следва:

„Чуждестранните дружества […], чието седалище, основно място на дейност или място на управление или администрация са извън Белгия.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 SGI е холдингово дружество, учредено по белгийското право. То притежава 65 % от капитала на учреденото по френското право дружество RECYDEM SA (наричано по-нататък „Recydem“). То е и един от управителите на последното дружество.

10 Сред акционерите на SGI е и учреденото по люксембургското право дружество COBELPIN SA (наричано по-нататък „Cobelpin“). В отговора си от 7 април 2009 г. на поставения му от Съда на 23 март 2009 г. писмен въпрос SGI уточнява, че делът на посоченото дружество в неговия капитал възлиза на 34 %. Cobelpin е управител и управителен директор на SGI.

11 Г-н Leone е управителен директор на SGI и един от управителите на Cobelpin и на Recydem.

12 На 31 декември 2000 г. SGI отпуска безлихвен заем на Recydem в размер на 37 836 113 BEF (937 933 EUR). Според белгийската данъчна администрация за данъчната 2001 година в съответствие с член 26, втори параграф, точка 1° от CIR 1992 към собствената печалба на SGI е трябвало да се добави сумата от

1 891 806 BEF (46 897 EUR) като необичайни или безвъзмездни предимства, предоставени от SGI на посоченото дъщерно дружество. Тази сума отговаряла на фиктивните лихви, изчислени при годишен лихвен процент от 5 %.

13 Считано от 1 юли 2000 г., SGI плаща на Cobelpin възнаграждения за управление в размер на 350 000 LUF (8 676 EUR) на месец. Като приема, че не са изпълнени предвидените в член 49 от CIR 1992 условия, белгийската данъчна администрация отказва да приспадне тези възнаграждения, като професионални разходи за данъчните 2001 и 2002 година. Платените суми били явно непропорционални и без каквато и да било връзка с икономическата полза от въпросните услуги. Представителят на Cobelpin в съвета на директорите на SGI участвал в този съвет и в лично качество.

14 Така данъчното задължение на SGI за данъчните 2001 и 2002 година било изменено. Тъй като подадените от SGI на 28 януари и на 9 февруари 2004 г. жалби срещу тези данъчни решения били отхвърлени с административно решение от 22 юли 2004 г., на 4 август 2004 г. посоченото дружество подава жалба пред Tribunal de première instance de Mons.

15 Запитващата юрисдикция счита, че като прибавя към собствената печалба на SGI фиктивните лихви по предоставения от това дружество на Recydem заем, белгийската данъчна администрация прилага правилно член 26, втори параграф, точка 1° от CIR 1992. Предоставянето на посочения заем не било обосновано от никакви икономически причини. Докато през разглеждания период дъщерното дружество се намирало в стабилно финансово положение и реализирало печалба, SGI било сключило заеми, които утежнявали значително неговото финансово положение.

16 Що се отнася до предоставените от SGI на Cobelpin възнаграждения за управление, запитващата юрисдикция счита, че те не подлежат на приспадане по силата на член 49 от CIR 1992 в качеството им на професионални разходи. Тези предимства трябвало да бъдат добавени към собствената печалба на SGI съгласно член 26, втори параграф, точка 1° от CIR 1992.

17 Все пак посочената юрисдикция иска да се установи дали последната разпоредба е в съответствие с принципа на свобода на установяване по смисъла на член 43 ЕО и сл., както и с този на свободно движение на капитали, закрепен в член 56 ЕО и сл. Всъщност собствената печалба на дружество, местно лице, щяла да се увеличи с предоставените от него необичайни или безвъзмездни предимства, когато дружеството бенефициер е в отношение на взаимозависимост с първото дружество и е установено в друга държава членка, докато това нямало да бъде така, ако тези предимства били предоставени на друго дружество, местно лице, което се намира в такова положение, и ако те се отчитали при определянето на облагаемите доходи на последното.

18 При тези обстоятелства Tribunal de première instance de Mons решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 43 […] ЕО във връзка с член 48 [ЕО] и евентуално член 12 [ЕО] законодателство на държава членка като разглежданото, което предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице на Белгия, което е предоставило посоченото предимство на установено в друга държава членка дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато при идентични условия дружеството, местно лице на Белгия, не може да бъде облагано за необичайно или безвъзмездно предимство, предоставено на друго установено в Белгия дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост?

2) Допуска ли член 56 […] ЕО във връзка с член 48 [ЕО] и евентуално член 12 [ЕО] законодателство на държава членка като разглежданото, което предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице на Белгия, което е предоставило посоченото предимство на установено в друга държава членка дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато при идентични условия дружеството, местно лице на Белгия, не може да бъде облагано за необичайно или безвъзмездно предимство, предоставено на друго установено в Белгия дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост?“

По преюдициалните въпроси

19 С тези два въпроса, формулирани по почти идентичен начин, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО и/или член 56 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че те не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, по силата на която дадено „необичайно“ или „безвъзмездно“ предимство се облага при дружество, местно лице, когато то е предоставено от него на установено в друга държава членка дружество, с което първото дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато дружество, местно лице, не подлежи на облагане за такова предимство, когато то е предоставено на друго дружество, местно лице, с което първото дружество се намира в такива отношения.

20 От акта за преюдициално запитване е видно, че първият въпрос, който се отнася преди всичко до упражняването на свободата на установяване по смисъла на членове 43 ЕО и 48 ЕО, касае по същество предоставянето от SGI на безлихвен заем на неговото учредено по френското право дъщерно дружество Recydem, и по-специално добавянето от белгийските данъчни органи към собствената печалба на първото дружество — с цел определяне на неговите облагаеми доходи — на размера на фиктивните лихви по този заем в съответствие с член 26, втори параграф, точка 1° от CIR 1992.

21 От посоченият акт следва, че вторият въпрос, който по същество се отнася до тълкуването на член 56 ЕО, уреждащ свободното движение на капитали, касае изплащането от страна на SGI в полза на неговия учреден по люксембургското право акционер Cobelpin на възнаграждения за управление, считани за неразумно високи, и тяхното данъчно третиране при първото дружество. В светлината на същия този акт изглежда, че като се основава на член 49 от CIR 1992, белгийската данъчна администрация отказва да приспадне последните плащания в качеството им на професионални разходи. Доказателствата по преписката не позволяват да се установи дали в този контекст тя е приложила член 26, втори параграф, точка 1° от посочения кодекс.

22 Дори да се предположи обаче, че член 49 от CIR 1992 може да бъде релевантен за разрешаването на спора по главното производство, това не променя обстоятелството, че запитващата юрисдикция се ограничава до това да поиска от Съда тълкуване относно въпросните свободи във връзка с член 26, втори параграф,

точка 1° от CIR 1992. В това отношение е достатъчно да се отбележи, че споменатата юрисдикция, която трябва да поеме отговорността за съдебното решаване на спора, е в състояние най-добре да определи, предвид особеностите на делото, с което е сезирана, релевантната национална правна уредба и да формулира преюдициалното си запитване в зависимост от нея (вж. в този смисъл Решение от 23 април 2009 г. по дело Angelidaki и др., C-378/07—C-380/07, Сборник, стр. I-9597, точка 48 и цитираната съдебна практика).

По приложимата свобода

23 Най-напред трябва да се определи дали и доколко национална правна уредба като тази, предмет на спора по главното производство, може да засегне упражняването на свободата на установяване по смисъла на членове 43 ЕО и 48 ЕО и/или това на свободното движение на капитали, закрепено в член 56 ЕО и сл.

24 Всички заинтересовани страни, които са представили становища пред Съда, считат, че първият въпрос следва да се разгледа от гледна точка на свободата на установяване. Що се отнася до фактическите обстоятелства в основата на втория въпрос, SGI, както и белгийското и германското правителство поддържат, че намират приложение разпоредбите, уреждащи свободното движение на капитали. Останалите заинтересовани страни обаче считат, че на този въпрос следва да се отговори по същия начин, както и на първия въпрос. В рамките и на двата въпроса SGI се позовава на член 12 ЕО.

25 Установена съдебна практика е, че за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (вж. в този смисъл Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 31—33, Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz, C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 34 и 44—49, както и Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome, C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 36).

26 Според белгийското правителство разглежданата по главното производство правна уредба се отнася до определянето на брутната печалба на дружествата, местни лица, с оглед данъчното облагане на техните доходи. За да се попречи на избягването на данъци, в печалбата на тези дружествата се прибавят доходите, нереализирани вследствие предоставянето на необичайни или безвъзмездни предимства на дружества, чуждестранни лица, които се намират в отношение на взаимозависимост с тези дружества, мести лица. При тези обстоятелства посоченият режим позволявал на националните данъчни органи да облагат дружество, местно лице, за сумите, съответстващи в зависимост от случая на надплатеното от това дружество спрямо цената, която дружеството би платило в условията на пълна конкуренция или на липсата на печалба, понесена от това дружество.

27 В отговора си от 24 април 2009 г. на писмен въпрос, поставен от Съда на 23 март 2009 г., белгийското правителство уточнява, че разглежданата по главното производство правна уредба се отнася до положения, при които в отношенията помежду си заинтересованите дружества се ръководят от условия, различни от тези, които съществуват между независими предприятия. По смисъла на тази правна уредба съществувало „отношение на взаимозависимост“, по-специално когато едно от заинтересованите дружества притежава дял в капитала на другото дружество, който му позволява да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност по смисъла на съдебната практика, произтичаща от Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 22).

28 Съдът обаче многократно е постановявал, че националните правни уредби, които намират приложение при такива обстоятелства, попадат в материалното приложно поле на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободата на установяване (вж. по-специално Решение по дело Baars, посочено по-горе, точки 21 и 22, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 31, както и Решение по дело Glaxo Wellcome, посочено по-горе, точка 47).

29 Все пак според белгийското правителство разглежданата по главното производство правна уредба не може да се прилага единствено по отношение на положенията, попадащи в приложното поле на Решението по дело Baars, посочено по-горе. Всъщност наличието на отношение на взаимозависимост между заинтересованите дружества не зависело от размера на дяловото участие на едното от тях в капитала на другото. В отговора си, споменат в точка 27 от настоящото решение, това правителство уточнява, че посочената правна уредба

се отнася до всички отношения, които предвид фактите и обстоятелствата установяват каква и да е пряка или непряка взаимозависимост между съответните дружества. Можело да става дума за дялово участие в капитала на другото заинтересовано дружество, което участие не се характеризира с упражняването на „безспорно влияние“ по смисъла на посочената съдебна практика, но и например за зависимост по отношение на суровините или за зависимост в областта на техническото и гаранционно сътрудничество.

30 В светлината на тези указания следва да се приеме, че разглежданата по главното производство национална правна уредба по принцип може да засегне упражняването и на други свободи на движение, и по-специално тази на свободното движение на капитали по смисъла на член 56 ЕО.

31 Що се отнася до прилагането на член 12 ЕО, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква дискриминация, основана на гражданството, следва да се отбележи, че тази разпоредба се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията (вж. по-специално Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точки 38 и 39, Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann, C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точки 28 и 29, както и Решение от 17 януари 2008 г. по дело Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Сборник, стр. I-173, точка 14).

32 В членове 43 ЕО и 56 ЕО обаче са предвидени такива специални правила за недопускане на дискриминация в областта на свободата на установяване и свободното движение на капитали.

33 Що се отнася до разпоредбите от Договора, които намират приложение при обстоятелства като тези по спора по главното производство, следва да се отбележи, че наличието на „отношение на взаимозависимост“ между SGI и Recydem, от една страна, и SGI и Cobelpin, от друга страна, по смисъла на посочената правна уредба, не се оспорва пред запитващата юрисдикция.

34 Що се отнася до естеството на тези отношения, от акта за преюдициално запитване е видно, че SGI притежава 65 % от капитала на Recydem. Според посочения в точка 10 от настоящото решение отговор, участието на Cobelpin в капитала на SGI възлиза на 34 %. Съдът не разполага с доказателства, които позволят да се установи дали съществуват и други отношения на дялово участие между тези дружества.

35 Такива дялови участия по принцип могат да предоставят на SGI „безспорно влияние“, по смисъла на припомнената в точки 27 и 28 от настоящото решение съдебна практика по дело Baars, върху решенията и дейността на Recydem и съответно на Cobelpin върху решенията и дейността на SGI. Освен това според акта за преюдициално запитване между тези дружества съществуват отношения на административно ниво.

36 Следователно, тъй като спорът по главното производство се отнася единствено до влиянието на посочената правна уредба върху данъчното третиране на дружество, което се намира в отношение на взаимозависимост с други дружества, характеризиращо се с упражняването на „безспорно влияние“ по смисъла на съдебната практика по дело Baars, то членове 43 ЕО и 48 ЕО относно свободата на установяване намират приложение.

37 Следователно на поставените въпроси трябва да се отговори единствено в светлината на членове 43 ЕО и 48 ЕО. Те трябва да бъдат разгледани заедно.

По наличието на ограничение на свободата на установяване

38 Свободата на установяване, която член 43 ЕО признава в полза на гражданите на Общността, им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани. Тя обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или

представителство (вж. по-специално Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding, C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 29 и Решение по дело Glaxo Wellcome, посочено по-горе, точка 45).

39 Макар според редакцията си разпоредбите на Договора относно свободата на установяване да имат за цел да осигурят национален режим 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 (вж. по-специално Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI, C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21, Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 31, Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 33, както и Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon, C-418/07, Сборник, стр. I-8947, точка 16).

40 Що се отнася до дружествата, важно е да се отбележи, че тяхното „седалище“ по смисъла на член 48 ЕО по подобие на гражданството при физическите лица служи за определяне на тяхната привръзка към правния ред на държава членка. Да се приеме, че държавата членка, в която едно дружество е местно лице, може свободно да прилага различно третиране само поради факта че седалището на дадено дружество се намира в друга държава членка, би лишило от смисъл член 43 ЕО (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 18, Решение от 13 юли 1993 г. по дело Commerzbank, C-330/91, Recueil, стр. I-4017, точка 13 и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 38).

41 SGI, шведското правителство и Комисията считат, че разглежданата по главното производство правна уредба представлява ограничение по смисъла на правото на Съюза. Белгийското и германското правителство поддържат обратната теза. Като се има предвид общият контекст, посочената правна уредба не можела да постави в по-неблагоприятно положение дружествата, местни лица, които са предоставили необичайни или безвъзмездни предимства на дружества, с които се намират в отношение на взаимозависимост и които са установени в други държави членки, в сравнение с дружествата, местни лица, предоставили такива предимства на други дружества, местни лица, намиращи се в такова положение. Така, посоченият режим не представлявал ограничение.

42 В настоящия случай е безспорно, че по силата на разглежданата по главното производство правна уредба необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени от дружество, местно лице, на дружество, с което се намира в отношение на взаимозависимост, се добавят към собствената печалба на първото дружество само ако дружеството бенефициер е установено в друга държава членка. Дружество, местно лице, напротив, не подлежи на облагане за такова предимство, когато то е предоставено на друго дружество, местно лице, с което се намира в такова отношение, при положение че това предимство се отчита при определянето на облагаемите доходи на последното.

43 От това следва, че данъчното положение на дружество, местно лице на Белгия, което подобно на SGI предоставя необичайни или безвъзмездни предимства на дружества, с които се намира в отношение на взаимозависимост и които са установени в други държави членки, е по-неблагоприятно от това, в което би било, ако бе предоставило тези предимства на дружества, местни лица, с които се намира в такива отношения.

44 Такава разлика в данъчното третиране на дружествата, местни лица, според мястото на седалище на дружествата — бенефициери на съответните предимства, може да представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 43 ЕО. Всъщност дадено дружество, местно лице, би могло да се откаже от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в друга държава членка или от придобиването или подържането на значително дялово участие в установено в последната държава дружество поради данъчната тежест, която в трансгранична хипотеза засяга предоставянето на предимствата, посочени в разглежданата по главното производство правна уредба.

45 Освен това посочената правна уредба може да има ограничително действие спрямо установените в други държави членки дружества. Всъщност такова дружество може да бъде принудено да се откаже от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в Белгия или от придобиването или поддържането на значително дялово участие в установено в последната държава дружество поради данъчната тежест, която в тази държава засяга предоставянето на посочените в тази правна уредба предимства.

46 Този извод не може да бъде променен от доводите на белгийското и германското правителство.

47 Белгийското правителство поддържа, че произтичащото от прилагането на посочената правна уредба неблагоприятно данъчно положение не се изразява в извършеното от белгийските данъчни органи прибавяне в собствената печалба на дружеството, местно лице, на предоставеното от него необичайно или безвъзмездно предимство, а по-скоро в опасността да бъде налице двойно данъчно облагане, в случай че държавата членка, в която е установено дружеството бенефициер, не извърши съответната данъчна корекция. Тази опасност би била значително намалена чрез възможността за прилагане на Конвенция 90/436/ЕИО от 23 юли 1990 година за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (ОВ L 225, стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 69, стр. 207, наричана по-нататък „Арбитражната конвенция“).

48 Белгийското правителство обръща внимание и върху факта, че при вътрешнодържавни положения членове 79 и 207 от CIR 1992 ограничават възможността за извършване на някои данъчни приспадания по отношение на дружества, местни лица, извлекли печалби от необичайни или безвъзмездни предимства. Така разликата в данъчното третиране на дружествата, местни лица, в зависимост от мястото на седалището на дружествата бенефициери била по-незначителна отколкото изглеждала.

49 Според германското правителство белгийските данъчни органи не извършват никакво допълнително данъчно облагане в трансгранична хипотеза. Тъй като нямат компетентността да облагат доходите на установено в друга държава членка дружество бенефициер, те облагали за необичайното или безвъзмездно предимство дружеството, местно лице, което го е предоставило. Това правителство подчертава, че при вътрешни положения същият вид предимство се облага с данъка не при дружеството, местно лице, което го предоставя, а при дружеството, местно лице, което е бенефициер. Следователно ограничителното действие на разглежданата по главното производство правна уредба било съмнително.

50 Най-напред следва да се посочи, че дадени законодателни разпоредби се считат за ограничение на свободата на установяване, ако те са в състояние да ограничат упражняването на тази свобода в държава членка от дружества, установени в друга държава членка, без да е необходимо да се доказва, че въпросните

разпоредби действително принуждават някои от посочените дружества да се откажат от придобиването, учредяването или запазването на дъщерно дружество в първата държава членка (вж. Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 62 и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 42).

51 Що се отнася до доводите относно данъчното третиране при вътрешнодържавно положение на доходите на дружеството, местно лице, което е бенефициер, както отбелязва генералният адвокат в точка 45 от своето заключение, изглежда, че въпросните правителства изхождат от схващането, че дружествата представляват една обща група и приемат, че не е от голямо значение към кое дружество, в рамките на тази група, ще бъдат отнесени определени доходи.

52 В това отношение важно е да се подчертае, че дружеството, местно лице, което предоставя необичайно или безвъзмездно предимство и дружеството, което се ползва от него, са две отделни юридически лица, всяко от които подлежи на присъщо за него данъчно облагане. Във всички случаи данъчна тежест, понесена от дружеството бенефициер при вътрешнодържавно положение, не може да бъде приравнена в трансгранична хипотеза на данъчното облагане на разглежданото предимство при предоставилото го дружество.

53 Дори да се предположи, че при вътрешнодържавно положение и в хипотезата, при която съответните дружества са 100 % пряко или непряко свързани едно с друго, разпределението на данъчната тежест между тях може, при определени условия, да е без значение от данъчна гледна точка, следва да се подчертае, че във всички случаи в трансгранична хипотеза съществува опасност от двойно данъчно облагане. Всъщност, както правилно подчертава генералният адвокат в точки 46 и 47 от заключението си, при такова положение необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени от дружество, местно лице, и прибавени към неговата собствена печалба, могат да бъдат обложени при това дружество с данък в държавата членка, в която е установено дружеството бенефициер.

54 Що се отнася до възможността за прилагане на Арбитражната конвенция, следва да се посочи, както прави генералният адвокат в точка 48 от заключение си, че започването на предвидената в член 6 от раздел 3 на Арбитражната конвенция процедура по взаимно споразумение между съответните данъчни администрации води до допълнителни административни и икономически разходи за дружеството, чийто случай е предмет на посочената процедура. Освен това процедура по взаимно споразумение, евентуално последвана от арбитражно производство, може да продължи няколко години. През това време обаче посоченото дружество трябва да понася тежестта на двойното данъчно облагане. Освен това в светлината на посочените в точка 29 от настоящото решение елементи изглежда, че разглежданата по главното производство правна уредба се прилага към някои положения, които не попадат в приложното поле на посочената конвенция.

55 От това следва, че правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО.

По обосновката на разглежданата по главното производство правна уредба

56 Установена съдебна практика е, че мярка, която може да препятства закрепената в член 43 ЕО свобода на установяване, е допустима само ако преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и е оправдана с императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобен случай е необходимо прилагането ѝ да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел (вж. по-специално Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 26, Решение от 11 март 2004 г. по дело Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 49, Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 35, както и Решение по дело Lammers & Van Cleeff, посочено по-горе, точка 25).

57 Шведското правителство и Комисията считат, че разглежданата по главното производство правна уредба се обосновава от необходимостта да се гарантира балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, от опасенията, свързани с избягването на данъци, и от борбата срещу злоупотребите, разглеждани заедно. Комисията все пак подчертава необходи-

мостта от спазване на принципа на пропорционалност. При условията на евентуалност белгийското и германското правителство се позовават на същата обосновка.

58 Белгийското правителство твърди, че разглежданата по главното производство права уредба има за цел да се бори с избягването на данъци, позволявайки коригирането за данъчни цели на положението на дружества, които в отношенията помежду си се ръководят от условия, чиито параметри превишават това, което те биха договорили в условията на пълна конкуренция. По време на устните състезания това правителство уточнява, че въпросният режим е бил вдъхновен от член 9 от модела за данъчна спогодба относно дохода и капитала, изработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), и от член 4 от Арбитражната конвенция, които предвиждат коригиране на печалбата, когато операциите между свързани предприятия не съответстват на критерия за пълна конкуренция.

59 Според това правителство понятието „предимство“ по смисъла на разглежданата по главното производство правна уредба предполага обогатяване на бенефициера, а що се отнася до лицето, което предоставя това предимство — липсата на действителна насрещна престация, съответстваща на това предимство. Условието за „необичайния“ характер на предимството се отнася до положение, което противоречи на обичайния ход на нещата, на правилата и на установените практики или на приетото в подобни случаи. Що се отнася до критерия „безвъзмездност“, той предполагал, че предимството е предоставено без изискване за изпълнение на насрещно задължение или за предоставяне на каквато и да било насрещна престация.

60 На първо място, що се отнася до балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, необходимо е да се напомни, че такава обосновка може да се приеме по-специално когато въпросният режим цели да предотврати определено поведение, което може да застраши правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (вж. по-специално Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 46, Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 42, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 54, както и Решение по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha, посочено по-горе, точка 66).

61 Съдът е приел, че за запазване на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки може да се наложи към стопанската дейност на дружествата, установени в една от споменатите държави, да се прилагат единствено нейните данъчни норми както по отношение на печалбите, така и по отношение на загубите (вж. по-специално Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 54 и Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 31).

62 Всъщност ако на дружествата се предостави възможност да избират дали загубите или печалбите им да се отчитат в държавата членка по тяхното установяване или в друга държава членка, това би застрашило чувствително балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като данъчната основа би се увеличила в една от засегнатите държави и намалила в другата с размера на прехвърлените загуби или печалби (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 46, Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 55, както и Решение по дело Lidl Belgium, точка 32).

63 В настоящия случай трябва да се отбележи, че ако се позволи на дружествата, местни лица, да прехвърлят печалбите си под формата на необичайни или безвъзмездни предимства към дружества, с които се намират в отношение на взаимозависимост и които са установени в други държави членки, това би засегнало балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки. Това би могло да засегне самата система на разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като според избора, направен от дружествата, които се намират в отношение на взаимозависимост, държавата членка на предоставящото необичайните или безвъзмездни предимства дружество, в качеството си на държава, за която това дружество е местно лице, би била принудена да се откаже от правото си да облага неговите доходи евентуално в полза на държавата членка по седалището на дружеството бенефициер (вж. в този смисъл Решение по дело Oy AA, посочено по-горе, точка 56).

64 Като предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство следва да подлежи на данъчно облагане при дружеството, местно лице, което е предоставило това предимство на дружество, местно лице, установено в друга държава членка, разглежданата в главното производство правна уредба допуска белгийската държава да упражнява данъчната си компетентност по отношение на осъществените на нейна територия дейности.

65 На второ място, що се отнася до предотвратяването на избягването на данъци, следва да се припомни, че национална мярка, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато се отнася конкретно до напълно изкуствени структури, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело ICI, посочено по-горе, точка 26, Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 57, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 51, както и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 72).

66 В този контекст национално законодателство, което не цели специално изключването на възможността за получаване на данъчни предимства от такива напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъка, който обикновено са дължи върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, все пак може да се разглежда като обосновано от целта да се предотврати избягването на данъци, разглеждана заедно с целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 63).

67 Що се отнася до релевантността на този елемент от обосновката по отношение на обстоятелства като разглежданите по главното производство, следва да се посочи, че възможността да се позволи на дружества, местни лица, да предоставят необичайни или безвъзмездни предимства на дружества, с които се намират в отношение на взаимозависимост и които са установени в други държави членки, без да се предвиди каквато и да било коригираща данъчна мярка, крие опасност прехвърлянето на доходи в рамките дружества, които се намират в отношение на взаимозависимост, да се насочи чрез напълно изкуствени структури към дружества, установени в държави членки, които прилагат най-ниска данъчна ставка или в които тези доходи не се облагат (вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 58).

68 Като предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство следва да подлежи на данъчно облагане при дружеството, местно лице, което е предоставило посоченото предимство на установено в друга държава членка дружество, разглежданата по главното производство правна уредба може да предотврати такива практики, които могат да бъдат насърчени от установяването на чувствителни разлики между данъчните основи или ставки, прилагани в различните държави членки, и които не биха имали друга цел освен избягване заплащането на обичайно дължимия в държавата членка по седалището на дружеството, предоставило посоченото предимство, данък (вж. в този смисъл Решение по дело Оу АА, посочено по-горе, точка 59).

69 С оглед на тези два елемента, свързани с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и необходимостта от предотвратяване на избягването на данъци, взети заедно, следва да се констатира, че правна уредба като разглежданата по главното производство преследва легитимни цели, съвместими с Договора и свързани с императивни съображения от обществен интерес, и е подходяща за реализирането на тези цели.

70 При тези обстоятелства остава да се провери дали разглежданата в главното производство правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели, взети заедно.

71 Следва да се отбележи, че национално законодателство, което при определяне на това дали дадена сделка представлява напълно изкуствена конструкция, създадена за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за постигане на целите, свързани с необходимостта от запазване на балансираното равновесие на данъчните правомощия между държавите членки и с необходимостта от предотвратяване на избягването на данъци, ако, на първо място, във всички случаи, в които съществува подозрение, че дадена сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при условията на пълна конкуренция, на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 82 и Определение от 23 април 2008 г. по дело Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Сборник, стр. I-2875, точка 84).

72 На второ място, когато проверката на тези елементи води до заключение, че въпросната сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при условията на пълна конкуренция, коригиращата данъчна мярка трябва да се отграничи до частта, която надхвърля онова, което би било договорено при липсата на отношение на взаимозависимост между тези дружества.

73 Според белгийското правителство тежестта на доказване на наличието на „необичайно“ или „безвъзмездно“ предимство по смисъла на разглежданата по главното производство правна уредба пада върху националната данъчна администрация. Когато тя прилага посочената правна уредба, на данъчнозадълженото лице се дава възможност да предостави доказателства относно евентуалните търговски съображения за сключване на посочената сделка. То разполага с едномесечен срок, който подлежи на удължаване, за да докаже, че предвид обстоятелствата, при които е сключена тази сделка, не става дума за необичайно или безвъзмездно предимство. Ако въпреки всичко посочената администрация настоява да бъде извършено изменение на данъчното задължение и не приема доводите на данъчнозадълженото лице, то може да оспорва това данъчно облагане пред националните юрисдикции.

74 Това правителство добавя, че ако бъде приложена разглежданата по главното производство правна уредба, единствено необичайната или безвъзмездна част от посоченото предимство се прибавя към собствената печалба на предоставилото го дружество, местно лице.

75 При тези условия, без да се засягат проверките, които следва да се извършат от запитващата юрисдикция по последните два въпроса, които се отнасят до тълкуването и прилагането на белгийското право, следва да се заключи, че с оглед на гореизложеното национална правна уредба като разглежданата по главното производство е пропорционална на всички преследвани от нея цели.

76 При тези обстоятелства на поставените въпроси следва да се отговори, че член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че по принцип допуска правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, по силата на която необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице, когато е предоставено на установено в друга държава членка дружество, с което първото дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато дружество, местно лице, не подлежи на облагане за такова предимство, когато то е предоставено на друго дружество, местно лице, с което първото дружество се намира в такива отношения. Все пак запитващата юрисдикция е тази, която следва да провери дали разглежданата по главното производство правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели, взети заедно.

По съдебните разноски

77 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 (трети състав) реши:

Член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че по принцип допуска правна уредба на държава членка като разглежданата по главното производство, по силата на която необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице, когато е предоставено на установено в друга държава членка дружество, с което първото дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато дружество, местно лице, не подлежи на облагане за такова предимство, когато то е предоставено на друго дружество, местно лице, с което първото дружество се намира в такива отношения. Все пак запитващата юрисдикция е тази, която следва да провери дали разглежданата по главното производство правна уредба не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели, взети заедно.

Подписи