РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

21 юли 2011 година *

По дело C-397/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 27 май 2009 г., постъпил в Съда на 14 октомври 2009 г., в рамките на производство по дело

Scheuten Solar Technology GmbH

срещу

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н D. Šváby, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 септември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Scheuten Solar Technology GmbH, от адв. K. von Brocke, Rechtsanwalt, и адв. A. Küntscher, Steuerberaterin,

— за Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, от г-н R. Rasche, в качеството на представител,

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

— за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs и г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители,

— за датското правителство, от г-жа V. Pasternak Jørgensen и г-н C. Vang, в качеството на представители,

— за естонското правителство, от г-жа M. Linntam, в качеството на представител,

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-н J. Langer, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

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

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 май 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и [вноски] между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Scheuten Solar Technology GmbH (наричано по-нататък „SST“) и Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (наричано по-нататък „Finanzamt“) във връзка с определянето на размера на сумата, която да бъде основа за определяне на професионалния данък.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 1 от Директива 2003/49 гласи:

„1. Плащания на лихви и [вноски] в държава членка се освобождават от всякакви данъци, налагани върху такива плащания в тази държава, независимо дали се събират чрез удържането им при източника или чрез определянето им на базата на данъчни декларации, при условие че бенефициерът на лихвите или [вноски] те е дружество от друга държава членка или е място на стопанска дейност в друга държава членка на дружество от държава членка.

2. Плащане, направено от дружество на държава членка или от място на стопанска дейност в друга държава членка, се счита за възникнало в тази държава членка, наричана по-долу „държава източник“.

[…]

4. Дружество от държава членка се третира като бенефициер на плащанията на лихви или [вноски], само ако получава тези плащания в своя полза, а не като посредник, като например представител, фидуциарен собственик или пълномощник, за друго лице.

[…]

7. Този член се прилага само ако дружеството, което е платец, или дружеството, чието място на стопанска дейност се третира като платец, на лихви или [вноски], е свързано дружество на дружеството, което е бенефициер, или чието място на стопанска дейност се третира като бенефициер на тези лихви или [вноски].

[…]

10. Една държава членка има възможност да не прилага настоящата директива спрямо дружество от друга държава членка или място на стопанска дейност на дружество от друга държава членка, когато условията, определени в член 3, буква б), не са били изпълнявани в продължение на две години непрекъснато.

[…]“.

4 Член 2 от тази директива предвижда:

„За целите на настоящата директива:

а) „лихва“ означава доход от вземания по дългове от всякакъв вид, обезпечени или не с ипотека и, даващи или не право на участие в печалбите на длъжника, и по-специално, доход от ценни книжа и доход от облигации или ценни книжа с фиксиран лихвен процент, включително премии, свързани с такива ценни книжа, облигации или ценни книжа с фиксиран лихвен процент; неустойките за просрочено плащане не се считат за лихва;

[…]“.

5 Член 3, буква б) от посочената директива гласи:

„За целите на настоящата директива:

[…]

б) „едно дружество е „свързано дружество“ на второ дружество, ако са налице следните условия:

i) първото дружество има пряко минимално участие в размер на 25 % в капитала на второто дружество, или

ii) второто дружество има пряко минимално участие в размер на 25 % в капитала на първото дружество, или

iii) третото дружество има пряко минимално участие в размер на 25 % в капитала и на първото, и на второто дружество.

Участията могат да включват само дружества, установени на територията на Общността.

[…]“.

6 Член 4 от Директива 2003/49 има следното съдържание::

„1. Държавата източник не е задължена да гарантира предимствата от настоящата директива в следните случаи:

а) плащания, които се третират като разпределение на печалба или като изплащане на капитал съгласно законите на държавата източник;

[…]

2. Когато поради специалните взаимоотношения между платеца и бенефициера на лихвите или [вноски]те или между един от тях и някое друго лице, сумата на лихвите или [вноски]те надвишава сумата, която би била договорена между платеца и бенефициера в отсъствието на такива взаимоотношения, разпоредбите на настоящата директива се прилагат само към последната сума, ако има такава“.

Национално право

7 Съгласно член 2 от Закона за професионалните данъци от 2002 г. (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, стр. 4167) в неговата редакция, приложима към обстоятелствата в главното производство (наричан по-нататък „Законът за професионалните данъци“), всяка стопанска и търговска дейност, освен на облагане с данък върху дохода и с корпоративен подоходен данък, подлежи на облагане и с професионален данък, доколкото се извършва на националната територия.

8 Параграфи 1 и 2 от същия член имат следната редакция:

„1. Всички стопански субекти, които извършват дейност на територията на Германия, подлежат на облагане с Gewerbesteuer. Под стопански субекти се разбират търговските предприятия по смисъла на Закона за данъка върху дохода. Счита се, че стопански субект извършва дейност на територията на Германия, когато той поддържа търговски обект на тази територия или на търговски плавателен съд, регистриран в Германия.

2. Всяко дружество, образувано чрез акции (особено европейските дружества от типа публични дружества с ограничена отговорност, дружества с ограничена отговорност и командитни дружества), във всички случаи се разглежда като стопански субект […]“.

9 Съгласно член 6 от този закон данъчната основа за изчисляването на Gewerbesteuer включва производствената или търговската печалба на данъчнозадължените лица.

10 Печалбата от производствена или търговска дейност се определя по следния начин в член 7, първо изречение от посочения закон:

„[…] печалба е печалбата от производствена или търговска дейност, определена в съответствие с разпоредбите на Закона за данъка върху дохода или на Закона за корпоративното подоходно облагане […], съответно увеличена и намалена със сумите, посочени в членове 8 и 9“.

11 Член 8 от Закон за професионалните данъци, озаглавен „Повторно включване“, гласи:

„Следните суми, доколкото са били приспаднати при определяне на печалбата, се включват повторно в печалбата от производствена или търговска дейност (член 7):

1. Половината от доходите от вземания по дългове, които имат стопанска връзка със създаването или с придобиването на предприятието (или на дялове от него), или с неговото разрастване или развитие, или които служат за трайно увеличаване на оборотните средства“.

12 Член 10а от посочения закон съдържа разпоредба, която предвижда при определяне на данъчната основа за облагане с Gewerbesteuer загубите да се приспадат от печалбата, определена в съответствие с член 8 от Закона за професионалните данъци.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

13 SST е дружество с ограничена отговорност, учредено по германското право и установено в Gelsenkirchen. Сто процента от неговите акции се притежават от Scheuten Solar Systems BV, нидерландско дружество с ограничена отговорност, установено във Venlo (Нидерландия).

14 Между 27 август 2003 г. и 1 декември 2004 г. по силата на определен брой поредни договори SST получава от дружеството майка заеми в общ размер от 5 180 000 EUR. За тези заеми през 2004 г., SST изплаща на дружеството майка сумата от 154 584 EUR като лихви. SST приспада тази сума от печалбата си като оперативни разходи.

15 В решението си за определяне на размера на сумата, която да бъде основа за определяне на професионалния данък за 2004 г., взето по реда на член 8, точка 1 от Закона за професионалните данъци, Finanzamt обаче установява, че SST е имало право да приспадне от реализираните печалби само 50 % от размера на посочените лихви, след като половината от сумата от 154 584 EUR е била добавена към печалбата от производствената и търговската дейност на SST.

16 Последното подава жалба срещу това решение на Finanzamt, като изтъква, че добавянето на половината от разглежданите лихви съставлява данъчно облагане, противоречащо на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49.

17 С решение от 22 февруари 2008 г. Finanzgericht Münster отхвърля тази жалба.

18 Тогава SST подава ревизионна жалба срещу това последно решение пред Bundesfinanzhof.

19 С цел да се установи съвместимостта на относимите разпоредби на вътрешното право с разпоредбите на Директива 2003/49 Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Изключва ли член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 [...] разпоредба, съгласно която лихви по заеми, платени от дружество в една държава членка на свързано дружество от друга държава членка, се включват в данъчната основа за облагане с Gewerbesteuer на първото дружество?

2) При положителен отговор на първия въпрос: следва ли член 1, параграф 10 от Директива 2003/49 [...] да се тълкува в смисъл, че държава членка може да не приложи Директивата, когато към момента на плащане на лихвите предвидените в член 3, буква б) условия за съществуване на свързано дружество не са били изпълнени в продължение на две години непрекъснато?

Могат ли в такъв случай държавите членки да се позовават срещу извършилото плащанията дружество непосредствено на член 1, параграф 10 от Директива 2003/49 [...]?".

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

20 С този въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална данъчноправна разпоредба, съгласно която лихвите по заем, платени от установено в държава членка дружество на свързано дружество, намиращо се в друга държава членка, се включват в данъчната основа за определяне на професионалния данък, на облагане с който подлежи първото дружество.

21 Първо, следва да се установи, че в делото по главното производство SST е било облагано с професионалния данък върху своята печалба от стопански и търговски характер. При определянето на посочената такса, в съответствие с

националното законодателство Finanzamt включва повторно в печалбата на SST половината от лихвите, изплатени на неговото дружество майка в Нидерландия.

22 Според SST този начин на изчисляване в крайна сметка съставлявал данъчно облагане, щом като разглежданото национално законодателство водело до двойно данъчно облагане на лихвите, което е несъвместимо с член 1, параграф 1 от Директива 2003/49. В замяна на това всички останали заинтересовани страни, представили становища пред Съда, считат, че посоченото законодателство не попада в приложното поле на тази разпоредба, и предлагат вследствие на това на поставения въпрос да се даде отрицателен отговор.

23 При тези условия от Съда се иска да определи приложното поле на посочената разпоредба.

24 Следва да се отбележи, че от съображения 2—4 от Директива 2003/49 е видно, че тя цели избягване на двойното данъчно облагане във връзка с плащанията на лихви и вноски между свързани дружества от различни държави членки, както и еднократно облагане с данъци на тези плащания в една държава членка. Съгласно тези съображения премахването на данъците върху плащанията на лихви и вноски в държавата членка, където те възникват, се явява най-подходящото средство, за да се гарантира уеднаквяването на данъчните условия за вътрешните и трансграничните операции.

25 Следователно приложното поле на Директива 2003/49, така както то е очертано в член 1, параграф 1 от нея, се отнася до освобождаването от данъчно облагане на плащанията на лихви и вноски в държавата членка, източник на последните, когато бенефициер на лихвите или вноските е дружество, установено в друга държава членка, или е място на стопанска дейност, намиращо се в друга държава членка, принадлежащо на дружество от държава членка.

26 Прогласеното в тази разпоредба правило има за цел да гарантира, че бенефициерът на лихви и вноски, възникнали в държава членка, различна от държавата членка на неговото установяване, е освободен от облагане с всякакви данъци в държавата членка, източник на последните. Всъщност със сложния съюз „при условие че" редакцията на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49, установява връзка между плащанията на такива лихви и вноски в държава членка и получаването на посочените плащания от бенефициера в друга държава членка.

27 В това отношение член 2, буква а) от Директива 2003/49 определя посочените лихви като „доход от вземания по дългове от всякакъв вид". Единствено бенефициерът обаче може да получава лихви, които съставляват доходи от такива вземания.

28 Видно от предходното, прочитът на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49, в светлината на съображения 2—4 от нея, налага извода, че той си поставя за цел да избегне двойно данъчно облагане на трансграничните плащания на лихви, като забранява облагане на лихвите в държавата членка източник в ущърб на бенефициера на последните. Следователно посочената по-горе разпоредба се отнася единствено до данъчното положение на кредитора на лихвите.

29 Следва да се допълни, че това тълкуване на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 се потвърждава от параграф 10 от този член, който дава възможност на държавите членки при определени условия да не прилагат предвиденото в параграф 1 от посочения член освобождаване от облагане с данъци. Субектите, за които може да се прилага член 1, параграф 10 от тази директива, се определят в него като „дружество от друга държава членка или […] място на стопанска дейност на дружество от друга държава членка". Всъщност в тази разпоредба не се споменава изобщо платецът на лихвите. От тази дерогация следва, че посочената правна уредба визира именно бенефициерите на лихви или вноски от друга държава членка, а не длъжника на тези лихви или вноски.

30 Национално законодателство като това в главното производство не води обаче до намаляване на доходите на кредитора. То не предвижда облагане на платените лихви с каквито и да било данъци по отношение на техния бенефициер. Разглежданото законодателство се отнася само до определянето на данъчната основа за професионалния данък, с който се облага в конкретния случай платецът на платените лихви.

31 Важно е да се подчертае в това отношение, че начините за изчисляване на данъчната основа на платеца на лихвите и факторите, които трябва да се вземат предвид за тази цел, като например отчитането на определени разходи при това определяне, не са предмет на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49.

32 Що се отнася до разглежданото в главното производство национално законодателство, следва да се посочи, че спецификата на разглеждания професионален данък се състои в това, че печалбите от производствената или търговската дейност първо се определят в съответствие с разпоредбите на Закона за данъка върху дохода или на Закона за корпоративното подоходно облагане и едва впоследствие определени суми се добавят или се приспадат като данъчни удръжки. Добавянето се отнася само до сумите, които са били приспаднати на първия етап на определянето.

33 Вътрешноправните разпоредби относно определянето на данъчната основа на платеца на лихвите, каквито са нормите, уреждащи възможността за приспадане на определени разходи и естеството на последните, са подчинени на специални законодателни насоки, свързани с данъчната политика на всяка държава членка.

34 Затова в отсъствие на разпоредба, уреждаща правилата за определяне на данъчната основа за платеца на лихвите, приложното поле на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 не би могло да се разпростре отвъд предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане.

35 И накрая, що се отнася до евентуалното въздействие на практиката на Съда по Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), достатъчно е да се отбележи, както изтъква генералният адвокат в точки 45—49 от своето заключение, че Решение от 4 октомври 2001 г. по дело Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, Recueil, стр. I-6797) и Решение от 26 юни 2008 г. по дело Burda (C-284/06, Сборник, стр. I-4571) не съдържат нито един елемент, който да може да бъде съобразен по полезен начин при тълкуването на член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 във връзка с национално законодателство като разглеждането в главното производство. Всъщност по делата, по които са произнесени посочените съдебни решения, правопораждащият факт на разглеждания данък е разпределението на печалбите от дъщерното дружество на дружеството майка. Плащанията на лихви, за които става дума в делото по главното производство, не съставляват обаче правопораждащ факт за данъчно облагане. Разглежданите националноправни разпоредби се отнасят само до възможността за приспадане на такива плащания като разходи за целите на определяне на данъчната основа за професионалния данък.

36 Предвид всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална данъчноправна разпоредба, съгласно която лихвите по заем, платени от установено в една държава членка дружество на намиращо се в друга държава членка дружество, се включват в данъчната основа за определяне на професионалния данък, с който се облага първото дружество.

По втория въпрос

37 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноски

38 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 1, параграф 1 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и [вноски] между свързани дружества от различни държави членки трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална данъчноправна разпоредба, съгласно която лихвите по заем, платени от установено в една държава членка дружество на намиращо се в друга държава членка дружество, се включват в данъчната основа за определяне на професионалния данък, с който се облага първото дружество.

Подписи