Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. EMILIOU
представено на 14 март 2024 година[1]

Дело C-585/22

X BV
срещу
Staatssecretaris van Financiën

(Преюдициално запитване, отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия)

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Член 49 ДФЕС — Корпоративен данък — Вътрешногрупов трансграничен заем, сключен с цел на външно придобиване — Невъзможност за приспадане на задължението за лихва по такъв заем от облагаемата печалба — Напълно изкуствена конструкция — Понятие — Пропорционалност“

I. Въведение

1. Крилатата фраза на Бенджамин Франклин, че „на този свят няма нищо сигурно, освен смъртта и данъците“, отразява универсална истина. Често обаче се оказва, че човешката природа проявява склонност да избягва точно тези неизбежни обстоятелства.

2. Настоящото преюдициално запитване се вписва в контекста на национални разпоредби относно корпоративния данък, специално изготвени за справяне с практиките за избягване на данъци. По силата на това законодателство се предполага, че при определени обстоятелства сключването на паричен заем от данъчнозадължено лице към свързано предприятие с цел придобиване или увеличаване на дялово участие в капитала на друго предприятие представлява изкуствена конструкция, целяща намаляване на данъчната основа в Нидерландия. Следователно не се допуска приспадане на лихви по паричното задължение от облагаемата печалба на това лице, освен ако то може да обори тази презумпция.

3. С настоящото преюдициално запитване Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) иска от Съда да уточни по-специално практиката си относно свободата на установяване, закрепена в член 49 ДФЕС, и по-конкретно, дали е съвместимо с тази свобода данъчните органи на държава членка да откажат на дружество, принадлежащо към трансгранична група, правото да приспадне от облагаемата си печалба лихвите, които плаща по такъв паричен заем. Най-вече от Съда се иска да уточни направените от него

[1] Език на оригиналния текст: английски.

констатации в решение Lexel [2] относно това дали такива вътрешногрупови заеми могат да се разглеждат за тази цел като напълно изкуствени конструкции дори ако те са постигнати въз основа на справедливи пазарни условия и лихвеният процент отговаря на обичайните пазарни нива.

II. Правна уредба

4. Член 10a от Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Закон за корпоративното подоходно облагане от 1969 г., наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“), в редакцията му, в сила към момента на спора в главното производство, гласи:

„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 дялови участия в капитала на предприятие, което след сключването на сделката по придобиване или закупуване 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 търговски съображения, или

b. факта, че в крайна сметка данък върху печалбата или върху дохода, който според нидерландските критерии е разумен, е удържан върху лихвите и от лицето, на което правно или фактически, пряко или непряко се дължат тези лихви […]. Удържаният данък върху печалбата е разумен според нидерландските критерии, ако е приложена данъчна ставка от най-малко 10 % върху облагаемата печалба, определена в съответствие с нидерландските критерии […]

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

a. предприятие, в което данъчнозадълженото лице има дялово участие в размер на поне една трета;

b. предприятие, чието дялово участие в данъчнозадълженото лице е в размер на поне една трета.

[2] Решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, наричано по-нататък „решение Lexel“).

c. предприятие, в което трето лице има дялово участие в размер на поне една трета, когато това трето лице има участие от поне една трета и в данъчнозадълженото лице.

[…]“.

III. Фактите, националното производство и преюдициалните въпроси

5. Дружеството X (наричано по-нататък „X“ или „касаторът“) е холдингово дружество, учредено по нидерландското право. То е част от многонационална група, която включва по-специално дружеството A и дружеството C (наричани по-нататък съответно „A“ и „C“).

6. A е дружеството майка, със седалище в Белгия. То е едноличен собственик на капитала на касатора и притежава мажоритарния дял от дяловите участия в капитала на C.

7. C е вътрешна банка, също със седалище в Белгия. Тя предлага вътрешногрупови услуги, които включват финансово преструктуриране и управление. Между 1999 г. и 2010 г. тя има статут на „координационен център“ (за данъчни цели) по белгийското право, което означава, че се ползва от преференциален данъчен режим, съгласно който облагаемата ѝ печалба се определя като фиксирана сума.

8. През 2000 г. X придобива дяловете на дружеството F (наричано по-нататък „F“), със седалище в Нидерландия. В резултат на това придобиване F става свързано предприятие с касатора.

9. X финансира това придобиване с парични заеми от C. Последното дружество отпуска тези заеми от собствени средства, които малко преди това A му е изплатило като допълнителна парична вноска. Лихвите по въпросните заеми са фиксирани в размер на обичайния пазарен лихвен процент.

10. Считано от 1 януари 2001 г., X и F са консолидирани в единен субект за данъчни цели, като X е определено за дружество майка. По този начин дължимият от F и от X данък се удържа от последното дружество. X също така може да приспада лихвите, които е платило на C, от реализираната от F печалба. Вследствие на това приспадане дължимият от единния субект за данъчни цели корпоративен данък в Нидерландия е в много малък размер.

11. През 2007 г. X приспада лихвите по заемите си от C в декларацията си по корпоративното данъчно облагане. Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансовите въпроси, Нидерландия) обаче отказва това приспадане на основание член 10a от Закона за корпоративния данък.

12. Касаторът обжалва този отказ пред Rechtbank Gelderland (Районен съд Гелдерланд, Нидерландия), а след това пред Gerechtshof Arnhem Leeuwarden (Апелативен съд Арнем-Льовардeн, Нидерландия).

13. C решение от 20 октомври 2020 г. последният постановява, че това нормативно ограничение на възможността за приспадане на лихви е съвместимо с правото на Съюза. Той приема, че преследваната с тази правна уредба цел (а именно да се предотврати

свиването на данъчната основа в Нидерландия вследствие на злоупотреби, при които изкуствено генерирани разходи за лихви се приспадат от печалбата) е обоснована и пропорционална.

14. Касаторът подава касационна жалба срещу това решение пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия), който е запитващата юрисдикция по настоящото дело.

15. Според постоянната практика на тази юрисдикция парични задължения, които са сключени произволно и не са обосновани със съображения от стопанско естество, представляват напълно изкуствени конструкции, предназначени единствено да създадат подлежащ на приспадане разход, независимо дали лихвеният процент е идентичен с този, който би бил договорен между независими дружества при справедливи пазарни условия.

16. Ето защо, като възприема констатациите на Gerechtshof Arnhem Leeuwarden (Апелативен съд Арнем-Льовардeн), запитващата юрисдикция счита за уместно и пропорционално, когато са налице такива обстоятелства, да се откаже изцяло приспадането на лихви от длъжниците, тъй като подобна мярка има за цел избягването на данъци, визирайки конкретно случаите, в които задължението е породено от напълно изкуствена конструкция.

17. Запитващата юрисдикция обаче иска да се установи дали тази позиция е правилна с оглед на решението на Съда по дело Lexel.

18. Действително това решение може да се тълкува в смисъл, че вътрешногрупови сделки — като поемане на парично задължение от свързано с данъчнозадълженото лице предприятие — не могат да се разглеждат като напълно изкуствени конструкции, ако са постигнати при справедливи пазарни условия. Ако подобно тълкуване е правилно, запитващата юрисдикция има съмнения дали пълният отказ да се признае право на приспадане на лихви е съвместим с принципа на пропорционалност на правото на Съюза.

19. Накрая запитващата юрисдикция иска да се изясни дали е от значение разликата между разглежданото по настоящото дело национално право, което се отнася както до вътрешногруповото преструктуриране, така и до външното придобиване, и разглежданата в решението по дело Lexel правна уредба, която не обхваща външното придобиване.

20. В този контекст 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 данъчнозадълженото 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 данъчнозадълженото 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 тези лихви сами по себе си не надвишават лихвения процент, 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?“.

21. Писмени становища представят касаторът, белгийското, испанското и нидерландското правителство, както и Европейската комисия. В съдебното заседание, проведено на 15 ноември 2023 г., устни становища представят касаторът, испанското и нидерландското правителство, както и Комисията.

IV. Анализ

22. Трите въпроса на запитващата юрисдикция произтичат от правната уредба на корпоративния данък в Нидерландия. Тези въпроси засягат по-специално следния проблем. Докато съгласно тази правна уредба дружество, което е местно лице в Нидерландия, по принцип може да приспадне от облагаемата си печалба лихвите по поето от него парично задължение и така да намали данъчното си задължение, спорната разпоредба, а именно член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, ограничава тази възможност по отношение на вътрешногруповите заеми.

23. Тази разпоредба се прилага, когато данъчнозадълженото лице е сключило договор за заем със свързано предприятие (т.е. друго дружество от групата, към която принадлежи това лице, например вътрешна банка), за да финансира придобиване или закупуване на дялови участия в капитала на предприятие, което вече е било свързано предприятие на данъчнозадълженото лице преди сключването на тази сделка по придобиване или закупуване (вътрешногрупово преструктуриране), или на предприятие, което едва впоследствие става свързано предприятие с данъчнозадълженото лице (външно придобиване).

24. И при двете хипотези данъчнозадълженото лице не може да приспадне лихвата по такова парично задължение дори ако тя съответства на лихвения процент, който би бил договорен с несвързано предприятие, като например външна банка. Това е така, тъй като тази разпоредба установява презумпцията, че такова парично задължение към друго дружество от същата група представлява (или е част от)[3] напълно изкуствена конструкция, чиято единствена цел е намаляване на данъчната основа в Нидерландия.

[3] Действително такава конструкция може да се състои от няколко стъпки, една от които е заемът (вж. например т. 92 по-долу).

25. Въпреки това, съгласно член 10a, параграф 3 от Закона за корпоративния данък данъчнозадълженото лице може да обори тази презумпция и съответно да приспадне лихвите от облагаемата си печалба, като докаже, че: а) паричното задължение фактически се основава предимно на икономически съображения или б) подоходен данък върху лихвите, който е разумен с оглед на критериите в Нидерландия (т.е. около 10 %), в крайна сметка е събран от дружеството, което е предоставило заема.

26. С трите си въпроса, които е уместно да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали тази национална правна уредба е съвместима с член 49 ДФЕС относно свободата на установяване, с член 56 ДФЕС относно свободното предоставяне на услуги и/или с член 63 ДФЕС относно свободното движение на капитали.

27. Тъй като тези въпроси се отнасят до няколко основни свободи, в самото начало следва да се определи коя от тях е приложимата по настоящото дело (дял А). След това ще анализирам дали разглежданото национално право създава ограничение на релевантната свобода (дял Б), и накрая ще преценя дали такова ограничение е допустимо (дял В).

А. Свободата на установяване е релевантната свобода

28. Съгласно постоянната съдебна практика, за да се определи основната свобода, която е приложима към дадено национално законодателство, трябва да се вземе предвид предметът на съответната правна уредба [4].

29. Според мен е ясно, както изтъкват встъпилите правителства и Комисията, че с оглед на целта си член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък се отнася до свободата на установяване, гарантирана в член 49 ДФЕС.

30. В това отношение 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 съгласно член 49 ДФЕС. По подобен начин национално законодателство, приложимо единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, също попада в приложното поле на тази разпоредба от правото на Съюза [5].

31. Припомням, че член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък се прилага, когато данъчнозадължено лице е сключило договор за заем i) със „свързано предприятие“ и ii) за да финансира придобиването или закупуването на дялови участия в капитала на предприятие, което вече е било свързано предприятие на данъчнозадълженото лице преди сключването на тази сделка по придобиване или закупуване, или на предприятие, което едва впоследствие става свързано предприятие с това лице. Съгласно член 10a, параграф 4 от същия закон за „свързани“ по смисъла на първата разпоредба се считат предприятията, когато едното от тях притежава пряко или непряко не по-малко от 33,3 % от капитала на другото или когато трето предприятие притежава 33,3 % от капитала и на двете предприятия.

[4] Вж. по-специално решение от 16 февруари 2023 г., Gallaher (C-707/20, EU:C:2023:101, т. 55 и цитираната съдебна практика) (наричано по-нататък „решение Gallaher“).

[5] Решение Gallaher, точки 56—58 и цитираната съдебна практика.

32. Следователно спорната разпоредба се отнася само до отношения в рамките на група предприятия, тъй като целта ѝ се ограничава до вътрешногрупови заеми. Освен това тя се прилага само за лихвите по такъв заем, сключен от данъчнозадълженото лице с цел придобиване на достатъчно голям процент дялово участие, позволяващо му да упражнява безспорно влияние върху съответното предприятие[6]. Всъщност в акта за преюдициално запитване се уточнява, че X реално притежава значително по-голям дял от капитала на F от минимално изискуемия съгласно тези разпоредби.

33. Ето защо считам, че въпросната национална правна уредба следва да се разгледа и на поставените от запитващата юрисдикция въпроси следва да се отговори единствено с оглед на член 49 ДФЕС[7].

Б. Подобно национално законодателство води до ограничение на свободата на установяване

34. Припомням, че свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава на гражданите на Европейския съюз, обхваща съгласно член 54 ДФЕС 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 Съюза правото им да извършват дейността си в друга държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство[8].

35. В разглеждания случай X твърди, че член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък води до ограничаване на тази свобода, тъй като разпоредбата третира трансграничните положения по-неблагоприятно от изцяло вътрешните положения.

36. По-специално, X посочва, че ако данъчнозадълженото лице сключи договор за заем със свързано дружество (например вътрешната банка на групата, от която е част) със седалище в Нидерландия, то може системно да приспада от облагаемата си печалба лихвите по заема, доколкото условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b), винаги е налице. По отношение на тези лихви свързаното предприятие очевидно подлежи на облагане с данък върху печалбата или върху дохода, който е „разумен съгласно нидерландските критерии“, тъй като се прилага нидерландската данъчна ставка от 10 %. За сметка на това, когато данъчнозадълженото лице поеме такова задължение по договор за заем към свързано предприятие, установено в друга държава членка, за него е по-трудно да приспадне лихвите по заема, тъй като невинаги това условие би било изпълнено (доколкото приложимият спрямо това предприятие данък върху печалбата или данък върху дохода в други държави членки може да е по-нисък, какъвто е данъкът спрямо B в Белгия към момента на настъпване на фактите по главното производство). Когато случаят не е такъв, данъчнозадълженото лице може да получи това предимство само ако изпълни условието, посочено в член 10a, параграф 3, буква a), т.е. ако докаже, че паричното задължение и свързаната с него сделка се основават предимно на икономически съображения. Запитващата юрисдикция и Комисията споделят тази преценка.

6 Вж. в този смисъл решения от 13 октомври 2022 г., Finanzamt Bremen (C-431/21, EU:C:2022:792, т. 25 и 26).

7 Доколкото разглежданата национална правна уредба има ограничително действие по отношение на свободното движение на капитали (вж. т. 75 по-нататък), това действие е съпътстващо възпрепятстването на свободата на установяване, поради което не е необходима отделна преценка. Вж. решение Gallaher, точка 61 и цитираната съдебна практика.

8 Вж. по-специално решение от 8 октомври 2020 г., Impresa Pizzarotti (Необичайно предимство, предоставено на чуждестранно дружество) (C-558/19, EU:C:2020:806, т. 21).

37. Обратно, нидерландското правителство твърди, че не е налице ограничение на свободата на установяване. В случая по главното производство само A (дружеството майка), установено в Белгия, е упражнило тази свобода, като е учредило дъщерното си дружество X в Нидерландия. Свободата на установяване има за цел да осигури на такова дружество майка ползата от националното третиране в държавата членка, в която то учредява дъщерно дружество, като забранява всякаква дискриминация, основана на мястото на седалището на дружеството. В разглеждания случай член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък не води до такава дискриминация. Всъщност, що се отнася до възможността установено в Нидерландия дружество да приспадне лихви по вътрешногрупови заеми, тази разпоредба се прилага по един и същ начин, без значение дали дружеството майка на последното е установено в Нидерландия, или в друга държава членка [9].

38. При условията на евентуалност, нидерландското правителство поддържа, че дори ако се приеме, че седалището на предприятието заемодател (вътрешната банка на групата) е релевантно за преценката дали е налице ограничение на свободата на установяване, това пак не би довело до различно третиране, което да представлява такова ограничение. Всъщност член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък се прилага еднакво за задължения между свързани предприятия, установени в Нидерландия, и за задължения, възникнали между свързани предприятия, установени в различни държави членки, като условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b), на практика може да бъде изпълнено дори когато седалището на вътрешната банка се намира в друга държава членка. Испанското правителство по същество споделя това становище.

39. Аз споделям позицията на X и Комисията.

40. Действително, както нидерландското правителство посочва, този анализ следва да се съсредоточи върху въпроса дали член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък ограничава упражняването от страна на A на свободата му на установяване, тъй като то е единственото дружество, което се е възползвало от тази свобода, по-специално като е учредило дъщерно дружество (X) в държава членка (Нидерландия), различна от тази, в която е седалището му (Белгия). Приемам също така, че тази разпоредба не води до дискриминация, основана на мястото на седалището на това дружество. Съгласно тази разпоредба третирането на дъщерното дружество на A, X, би било същото, ако A бе установено в Нидерландия, а не в Белгия.

41. Понятието за ограничение на свободата на установяване обаче не се свежда само до подобна дискриминация. Макар разпоредбите на ДФЕС, отнасящи се до тази свобода, да имат за цел да осигурят ползването от национално третиране в приемащата държава членка, Съдът многократно се е произнасял, че свободата на установяване е много широка. За ограничения на тази свобода практически трябва да се считат всички мерки, които забраняват, възпрепятстват или правят по-слабо привлекателно упражняването ѝ [10].

42. В случая най-напред ще отбележа, че ако спорните разпоредби на нидерландското право третират по различен начин с оглед на възможността за приспадане на лихви по вътрешногрупов заем дъщерно дружество, което е местно данъчнозадължено лице (като X), на дружество майка със седалище в друга държава членка (като A) в зависимост от това дали вътрешната банка на групата, която е отпуснала този заем (в случая B), се намира в

[9] Нидерландското правителство се позовава по аналогия на решение Gallaher, посочено по-горе, точки 69—74.

[10] Решение от 21 декември 2023 г., Cofidis (C-340/22, EU:C:2023:1019, т. 40 и цитираната съдебна практика).

Нидерландия, или в друга държава членка, то тази разлика в третирането може да направи упражняването на свободата на установяване от това дружество майка по-малко привлекателно.

43. Подобна разлика би могла да възпре това дружество майка да структурира своята група по желания от него начин, като установи вътрешната банка на последната в държава членка, различна от Нидерландия. Де факто това поставя трансграничните групи дружества, чието съществуване се основава на упражняването на свободата на установяване, в по-неблагоприятно положение в сравнение с групите, които са „изцяло вътрешни“ за Нидерландия. Всъщност първите, обратно на вторите, често са структурирани по такъв начин, че вътрешната им банка се намира в друга държава членка.

44. Същите съображения са валидни, ако се изходи от изтъкнатия от нидерландското правителство хипотетичен сценарий, при който седалището на A би било в Нидерландия. И в тази хипотеза подобна разлика в третирането би могла да направи по-непривлекателно упражняването от това предприятие на свободата му на установяване чрез създаването на вътрешна банка в друга държава членка[11]. Всъщност, ако предприятието направи това, то би могло да се окаже в по-неблагоприятно положение в сравнение със сходно предприятие, което не упражнява тази свобода и вместо това създава вътрешна банка в Нидерландия.

45. Според мен решението на Съда по дело Lexel[12] потвърждава това тълкуване. Припомням, че това дело се отнася до невъзможността съгласно шведското право шведско дружество, което е част от международна група, да приспадне лихвите по заем, сключен с вътрешната банка на групата, а именно друго дружество, установено във Франция. Седалището на дружеството майка на тази група също е във Франция. В този случай разликата в третирането се състои в това, че ако вътрешната банка е била установена в Швеция, такова приспадане е щяло да бъде възможно. Съдът правилно е приел, че тази разлика представлява ограничение на свободата на установяване[13].

46. На второ място, ще отбележа, че изглежда, спорните нидерландски разпоредби действително пораждат такава разлика в третирането, основана на мястото на седалището на вътрешната банка на групи дружества.

47. Вярно е, както твърди нидерландското правителство, че релевантните нидерландски разпоредби не правят пряко разграничение в зависимост от това дали вътрешната банка, която е предоставила въпросния вътрешногрупов заем на данъчнозадълженото лице, е със седалище в Нидерландия, или в друга държава членка[14]. Всъщност критерият, установен в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, не е дали във връзка с тези лихви тази банка е обложена с данък върху печалбата или данък върху доходите „в Нидерландия“. Това е съществена разлика с делото, по което е постановено решение Lexel, където подобно условие е изисквало вътрешната банка да бъде обложена с данък в Швеция, за да се допусне приспадането на такива лихви[15].

[11] Вж. по аналогия решение от 22 февруари 2018 г., X и X (C-398/16 и C-399/16, EU:C:2018:110, т. 32) (наричано по-нататък „решение X и X“).

[12] Точки 35—41.

[13] Вж. също 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. 95) (наричано по-нататък „решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation“).

[14] Вж. по аналогия решение X и X, точка 35.

[15] Вж. решение Lexel, точки 12 и 38.

48. Както обаче твърди X, критерият, използван в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък (а именно че върху тези лихви на вътрешната банка се удържа „данък върху печалбата или върху дохода, който според нидерландските критерии е разумен“ (т.е., не по-малко от 10 %), макар да изглежда обективен критерий, на практика може да постави трансграничните положения в по-неблагоприятно положение [16].

49. Трябва да се признае, че противоположните доводи на нидерландското правителство имат известна тежест. По аналогия с решението на Съда по дело Köln-Aktienfonds Deka [17] това правителство поддържа, че този критерий не е специфичен само за нидерландския пазар, така че да може да бъде изпълнен само ако данъчнозадължените лица получават вътрешногрупови заеми от вътрешни банки със седалище в Нидерландия. Към момента на настъпване на фактите по делото всички държави членки са прилагали ставка на корпоративния данък от 10 % или повече. Следователно това условие по принцип би било изпълнено дори когато такъв заем е получен от вътрешни банки със седалище в други държави членки, освен в изключителния случай, когато въпросната банка се ползва (като B) от преференциален данъчен режим в държавата, в която е установена. Това правителство също така посочва, че съществуват обстоятелства, при които разходите за лихви по заеми се облагат в Нидерландия със ставка под 10 %. Следователно съществуват случаи, при които условията, предвидени в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, не са изпълнени, въпреки че седалището на вътрешната банка е в тази държава членка. Така дружество майка като A няма да бъде възпряно да учреди такава банка в държава членка, различна от Нидерландия, нито би било поставено в неблагоприятно положение, ако го направи.

50. Според мен обаче не е необходимо националните законодателства да използват критерии, които са специфични само за националния пазар или са в полза *единствено* на местните предприятия на този пазар, за да поставят на практика трансграничните положения в по-неблагоприятно положение. В това отношение решаващият въпрос е дали използваните от тях критерии могат да засегнат *в по-голяма степен* трансграничните, отколкото чисто вътрешните положения. За да се определи дали случаят е такъв, трябва да се сравни (потенциалният) дял на групите дружества с вътрешни банки със седалище в Нидерландия, които не биха могли да изпълнят условието по член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, с (потенциалния) дял на групите дружества с вътрешни банки в други държави членки, които биха били ощетени от това условие [18].

51. Въпреки че запитващата юрисдикция следва да провери това, изглежда, че втората категория групи дружества е пропорционално в по-голяма степен засегната от въпросното условие, отколкото първата.

52. От една страна, в съдебното заседание нидерландското правителство признава, че условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, е практически *винаги* налице, когато вътрешната банка е със седалище в Нидерландия. Всъщност лихвите по заеми се облагат в Нидерландия със ставка, по-ниска от 10 %, само в непотвърдените случаи, когато заемът е отпуснат от фондация или сдружение, които не извършват търговска дейност. В съдебното заседание X изтъква, а правителството на Нидерландия потвърждава, че това изключение никога не се прилага по отношение на

[16] Вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., Real Vida Seguros (C-449/20, EU:C:2021:721, т. 20 и 21).

[17] Решение от 30 януари 2020 г., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, т. 56).

[18] Вж. по аналогия заключението на генерален адвокат Saugmandsgaard Øe по дело Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2018:627, т. 24).

вътрешни търговски банки като C и че в нидерландското право не съществува никакво друго изключение. Следователно делът на групите дружества с вътрешни банки със седалище в Нидерландия, които не могат да изпълнят това условие, е незначителен.

53. От друга страна, нидерландското правителство признава, че условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, няма да бъде налице, когато седалището на вътрешната банка е в държава членка, която прилага преференциален данъчен режим за такава банка. Може разумно да се предположи, че в 27-те държави — членки на Европейския съюз, съществуват различни разновидности на такива режими. Освен това Комисията отбелязва, не без основание, че макар всички държави членки да имат по принцип или на теория ставка на корпоративния данък от 10 %, реалната ставка често е по-ниска. В крайна сметка достатъчно голяма част от групите дружества с вътрешни банки в държави членки, различни от Нидерландия, могат да бъдат поставени в по-неблагоприятно положение.

54. Накрая, не намирам за убедителен довода на испанското правителство, че такава разлика в третирането се смекчава от алтернативното условие, предвидено в член 10a, параграф 3, буква a) от Закона за корпоративния данък, което позволява на данъчнозадължено лице да приспадне лихвите по вътрешногрупов заем, ако може да обоснове икономическите съображения, на които се основават въпросният заем и свързаната с него сделка. Всъщност тази разпоредба представлява тежест за това лице за целите на приспадането на лихвите, която то би трябвало (практически) никога да не понесе, ако седалището на вътрешната банка, която е отпуснала заема, е в Нидерландия (тъй като, както видяхме по-горе, в този случай условието, предвидено в член 10a, параграф 3, буква b), на практика винаги е налице). Това потвърждава въпросната разлика в третирането.

B. Такова ограничение е допустимо съгласно член 49 ДФЕС

55. При все това споделям становището на встъпилите правителства и на Комисията, че съгласно член 49 ДФЕС предвиденото в член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък ограничение на свободата на установяване е допустимо. Всъщност, както ще обясня в следващите подраздели, това ограничение е обосновано от императивно съображение от обществен интерес (подраздел 1). Освен това ограничението е подходящо, за да се осигури постигането на преследваната с него легитимна цел (подраздел 2), и не надхвърля необходимото за постигането ѝ (подраздел 3).

1. Ограничението е обосновано

56. Встъпилите правителства и Комисията твърдят, че ограничението на свободата на движение, произтичащо от член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, е обосновано от съображения, свързани с борбата със злоупотреби и избягването на данъци. Конкретната цел на тази разпоредба е именно да предотврати поведение, включващо създаването на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност, с цел да се избегне заплащането на обичайно дължимия данък върху реализираната печалба от извършени в Нидерландия дейности. Запитващата юрисдикция споделя това мнение.

57. Съгласно постоянната съдебна практика такава цел представлява императивно съображение от обществен интерес в областта на данъчното облагане [19]. Според мен е несъмнено, че член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък действително преследва тази цел, и следователно може да бъде обоснован с такова императивно съображение.

58. Съдът вече е направил това заключение в решение X и X по повод на разпоредба от същия закон (но в предишна редакция), която по същество е идентична с член 10a, параграф 1, буква c). Единствената разлика между двете разпоредби е, че предишната версия се отнася само до вътрешно преструктуриране, докато член 10a, параграф 1, буква c) се прилага и за външни придобивания [20]. Все пак целта, която се преследва с двете разпоредби, е една и съща. Както отбелязва Съдът в това решение, „става въпрос да се 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“ [21], тъй като тези лихви не се облагат по друг (разумен) начин. Целта на забраната за приспадане на лихвите по вътрешногрупови заеми е изрично потвърдена с правилото, че лихвите по заем могат да бъдат приспаднати на основание член 10a, параграф 3, буква a), ако този заем и свързаната с него сделка са икономически оправдани.

2. Ограничението е подходящо

59. Съгласно постоянната практика на Съда изискването всяко ограничение на свободата на установяване да бъде „подходящо“, обхваща два кумулативни критерия: разглежданата мярка трябва, от една страна, да е годна да допринесе за постигането на преследваната цел, и от друга страна, „действително [да] е израз на стремежа за постигане на същата цел и [да] се прилага съгласувано и систематично“ [22].

60. Безспорно е, че настоящият случай отговаря на първия критерий. Като предвижда, че данъчнозадължено лице не може да приспада от облагаемата си печалба лихвите по вътрешногрупов заем, който представлява (или е част от) напълно изкуствена договореност, целяща намаляване на данъчната основа в Нидерландия, член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък може да предотврати създаването на такива конструкции. Очевидно тази правна уредба допринася за постигането на преследваната цел [23].

61. По отношение на втория критерий обаче X твърди, че в настоящия случай той не е изпълнен. Според касатора член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък не противодейства съгласувано и систематично на изкуствените вътрешногрупови заеми. Всъщност, ако лихвите по такъв заем се облагат с разумен лихвен процент в държавата членка, в която е седалището на дружеството заемодател, установеното в

[19] Вж. по-специално решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 51 и 55).

[20] Вж. относно тези понятия точка 22 по-горе.

[21] Решение X и X, точка 48.

[22] Вж. по-специално решение от 7 септември 2022 г., Cilevičs и др. (C-391/20, EU:C:2022:638, т. 74 и 75 и цитираната съдебна практика).

[23] Вж. по аналогия решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 77.

Нидерландия дружество заемател може да приспадне тези лихви (по силата на член 10a, параграф 3, буква b) от същия закон) дори когато заемът и/или свързаната с него сделка нямат икономическа обосновка.

62. Според мен фактът, че спорните разпоредби позволяват да се приспаднат лихвите по вътрешногрупов заем в посочената от X хипотеза, в действителност съответства на преследваната цел. Трябва да се признае, че в тази хипотеза допускането на такова приспадане може да доведе до прехвърляне на облагаемата печалба от Нидерландия към държавата членка, в която е установено дружеството заемодател. Ако обаче тези лихви се облагат с разумна ставка в последната държава, данъчното облагане не се избягва напълно. Следователно борбата срещу избягването на данъци не може да обоснове отказа за такова приспадане във въпросната хипотеза [24].

3. Ограничението е необходимо

63. Според мен ограничението, което налагат спорните разпоредби на нидерландското право, не надхвърля необходимото за постигането на тяхната легитимна цел, тъй като прилагането на тези разпоредби се ограничава до напълно изкуствените конструкции (а) и последиците, произтичащи от квалифицирането на дадена сделка като такава, не са прекомерни (б).

а) Прилагането на спорната правна уредба се ограничава до напълно изкуствените конструкции

64. Съгласно постоянната практика на Съда, за да се считат национални разпоредби за необходими с оглед на целта за предотвратяване на напълно изкуствени конструкции, целящи избягването на обичайно дължимия данък върху печалбата, получена от дейности, извършени на националната територия, прилагането на тези разпоредби трябва да се ограничава до такива конструкции, без да се засягат законните сделки [25].

65. В решение X и X Съдът не отговаря на въпроса дали нидерландската правна уредба съответства на това изискване. Въпреки това встъпилите правителства и Комисията твърдят, че то е изпълнено. Всъщност член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък се отнася само до сделки, които не отговарят на икономическата действителност, докато вътрешногруповите заеми се сключват с данъчнозадължено предприятие в Нидерландия с единствената (или основна) цел да се създаде задължение, което може да се приспадне от облагаемата печалба на това предприятие, като по този начин се намалява данъчната основа в Нидерландия. Обратно, тази разпоредба, съгласно член 10a, параграф 3, буква a) от същия закон, не се прилага, когато заемът и свързаната с него сделка се основават предимно на валидни икономически съображения.

66. X оспорва това твърдение. Според него изведеният в решение Lexel извод е в обратен смисъл. По това дело Съдът разглежда съвместимостта с член 49 ДФЕС на шведската правна уредба относно корпоративния данък, и по-специално на разпоредбите относно приспадането на разходите за лихви. Подобно на нидерландската правна уредба, тези разпоредби по същество предвиждат, че такова приспадане по изключение е недопустимо,

[24] Вж. по аналогия решение от 12 декември 2002 г., Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, т. 37).

[25] Вж. решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 79.

когато данъчнозадълженото предприятие е получило въпросния заем от свързано предприятие, освен ако не се докаже, че този заем е обоснован основно с търговски съображения и следователно не е бил сключен с единствената цел да се създаде подлежащо на приспадане парично задължение. По това дело шведското правителство изтъква също, че целта на тези разпоредби е да се предотвратят напълно изкуствените конструкции, целящи избягването на обичайно дължимия данък върху печалбата, получена от дейности, реализирани на националната територия. Съдът приема, че шведските разпоредби не могат да бъдат обосновани с това съображение, тъй като според него тяхното прилагане не се ограничава до такива конструкции. В това отношение Съдът уточнява следното:

„53 Всъщност, както по същество приема [шведската данъчна администрация] в съдебното заседание, посочената клауза за изключение [от правото на приспадане] се отнася до задължения, възникнали от гражданскоправни сделки, без обаче да се отнася само до привидни договорености. Ето защо според анализа на целите на разглежданата в главното производство сделка, направен от [тази администрация], в обхвата на клаузата за изключение могат да попаднат и сделки, които са сключени в условията на пълна конкуренция, т.е. в условия, които са подобни на приложимите по отношение на независими дружества.

54 С други думи, привидността на разглежданата сделка не представлява определящо условие, за да се откаже признаване на правото на приспадане, тъй като намерението на съответното дружество да се задължи основно по данъчни съображения е достатъчно, за да обоснове отказ да се признае правото на приспадане. […]

[…]

56 Трябва да се отбележи, че приложното поле на клаузата за изключение [от правото на приспадане] може да обхване и сделки, които са сключени в условията на пълна конкуренция и следователно не представляват напълно изкуствени или привидни договорености, съставени с цел избягване на данъка, който обикновено се дължи върху печалбата, получена от дейности, реализирани на национална територия“.

67. Според X от това следва, че националните данъчни органи не могат да разглеждат вътрешногрупов заем (или съвкупността от сделки, в която той се вписва) като напълно изкуствена конструкция и на това основание да откажат приспадането на лихвите само защото този заем е бил сключен по данъчни съображения. Подобно действие би било напълно легитимно в рамките на група от предприятия. Такъв заем би представлявал изкуствена конструкция само ако и доколкото лихвата, платена от дружеството заемател на дружеството заемодател, надхвърля лихвата, която тези дружества биха договорили при справедливи пазарни условия, т.е. ако приложимият лихвен процент надвишава пазарния лихвен процент, който тези дружества биха договорили като независими дружества, които не са част от една и съща група. Обратно, ако такъв заем се предоставя при справедливи пазарни условия, той не би могъл да се счита за изкуствена конструкция, независимо от целта си. Такъв е случаят със заемите, сключени между X и F [26].

[26] Според X това се потвърждавало от факта, че несвързана търговска банка е предложила заем при същите условия.

68. Отново според касатора, тъй като член 10a, параграф 1, буква c) и параграф 3 от Закона за корпоративния данък неправилно се фокусира върху целта, с която е сключен вътрешногруповият заем (дали за избягване на данък, или от търговски съображения), вместо върху условията, приложими за този заем, приспадането на лихвите може да бъде отказано не само във връзка със заеми с прекомерно високи лихвени проценти (които са изкуствени конструкции, както стана ясно по-горе), но и във връзка със заеми, по които се прилага обичайният пазарен лихвен процент (и затова не могат да се считат за такива). Следователно, също както в случая по делото, по което е постановено решение Lexel, посочено по-горе, приложното поле на тези разпоредби не се ограничава до напълно изкуствените конструкции, а обхваща и законосъобразни сделки.

69. Тази дискусия е в основата на първия въпрос на запитващата юрисдикция. Очевидно е, че не може да се определи дали член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък се прилага само за „напълно изкуствени конструкции“, когато самото значение на това понятие е спорно. Също толкова очевидно е, че в това отношение подходите, предлагани от встъпилите правителства и Комисията, от една страна, и X, от друга, са много различни. Първият подход се фокусира върху *целта*, с която е сключен заем. Вторият взема предвид единствено *условията*, приложими към този заем. При първия подход нидерландските данъчни органи разполагат с много по-голяма свобода на действие, отколкото при втория, който, обратно, дава по-голяма сигурност на данъчнозадължените лица [27]. Съгласно първия подход националните данъчни органи могат да квалифицират вътрешногрупов заем като „напълно изкуствена конструкция“ (или като част от такава „конструкция“) и на това основание да откажат приспадане на лихвите, ако заемът, независимо от приложимите към него условия, е сключен с основната цел да се получи данъчно предимство. Съгласно втория подход вътрешногруповият заем е „защитен“ от такива последици дори да е бил сключен с данъчни цели, стига условията му, включително лихвеният процент, да са, така да се каже, „нормални“.

70. На този етап искам да подчертая, че макар встъпилите правителства и Комисията съответно пространно да обясняват в своите становища, че „техният“ подход не противоречи на решение Lexel, тъй като i) настоящото дело следва да се разграничи от делото, по което е постановено това решение, и/или ii) това решение не може да се тълкува по начина, предложен от X, тези обяснения за мен не са убедителни. От точка 66 по-горе следва, че във всички релевантни аспекти [28] спорните разпоредби на нидерландското право разкриват очевидна прилика с правната уредба, разглеждана по дело Lexel. Преди всичко, тези правила уреждат идентичен предмет: вътрешногрупови заеми, сключени с единствената (или основната) цел да се получи данъчно предимство. Следователно принципният въпрос е един и същ: дали и до каква степен такъв заем може да се разглежда като „напълно изкуствена конструкция“ (или като част от такава „конструкция“) и да се третира като такава от данъчната администрация. Освен това решение Lexel не е нито неясно, нито двусмислено, за да подлежи на различни тълкувания по този въпрос. Считам,

[27] Вж. в това отношение точки 80 и 87 по-долу.

[28] Първо, встъпилите правителства и Комисията подчертават, че шведското законодателство се прилага по различен начин за чисто вътрешни и за трансгранични положения, докато нидерландските разпоредби не правят такова разграничение (вж. раздел Б от настоящото заключение). Тази разлика обаче е ирелевантна за тълкуването на понятието „напълно изкуствени конструкции“. Второ, Комисията изтъква, че по делото, по което е постановено това решение, както вътрешното преструктуриране, заради което са били отпуснати разглежданите заеми, така и самите заеми имат валидна търговска обосновка, като само приложимите към заемите условия били изкуствени. Не съм убеден, че това действително е така. Във всеки случай, в решение Lexel Съдът е формулирал съображенията си в широк смисъл, без да ги обвързва с конкретните обстоятелства по делото.

че то може да се тълкува единствено по начина, по който го тълкува X [29]. Всъщност Съдът приема, че целта, с която е сключен заемът, не е релевантна, и вместо това прави разграничение между заеми, сключени при справедливи пазарни условия (които счита за истински), и такива, които не са сключени при такива условия (и които счита за изкуствени). Следователно единственият въпрос, на който трябва да се отговори, е дали в случая Съдът трябва да потвърди постановеното в решение Lexel, или да се отклони от него.

71. Според мен правилен е предложеният от встъпилите правителства и Комисията подход. Ето защо приканвам Съда да преразгледа възприетия в решение Lexel подход относно разглеждания понастоящем въпрос.

72. Свободата на установяване, гарантирана от член 49 ДФЕС, предоставя доста широка възможност за данъчна „оптимизация“. Съдът многократно е постановявал, че европейските групи дружества могат законосъобразно да се възползват от тази свобода, за да установяват дъщерни дружества в държавите членки с цел да се ползват от благоприятен данъчен режим [30]. Следователно, както твърди X, A е имало легитимно основание да избере да установи вътрешната за неговата група банка C в Белгия дори само с такава цел. По същия начин C може да отпуска заеми на други дружества от групата, установени в други държави членки, като например X в Нидерландия. Трансграничните вътрешногрупови заеми сами по себе си не са укорими [31]. Несъмнено такъв заем може да доведе до намаляване на данъчната основа за облагане с корпоративен данък на дружеството заемател в държавата членка, в която то е установено. Действително, като приспада лихвите по заема от облагаемата си печалба, това дружество намалява данъчното си задължение към тази държава членка. На практика част от печалбите, реализирани от дружеството заемополучател, се прехвърлят под формата на разходи за лихви от държавата членка, в която то е установено, към държавата членка, в която е седалището на дружеството заемодател. Това обаче е нещо, което държавите членки по принцип трябва да приемат в един интегриран, единен пазар, какъвто е вътрешният пазар на Европейския съюз.

73. Съдът обаче е признал ясно ограничение в това отношение. Съществува общ правен принцип, съгласно който правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза, включително на свободата на установяване, с цел злоупотреба. Понятието „напълно изкуствени конструкции“ трябва да се тълкува в този смисъл. Съгласно постоянната практика на Съда злоупотреба е налице, когато икономически оператори, установени в различни държави членки, са извършили „изкуствени сделки, лишени от всякаква икономическа и търговска обосновка“ (или с други думи, „които не отразяват икономическата действителност“), като само формално са изпълнили условията за ползване на данъчно предимство, „с основната цел да ползват [това] предимство“ [32].

[29] Вж. същото тълкуване във *van der Weijden*, M. ECJ Lexel AB Decision Casts a Shadow Over Dutch Interest Limitation Provision. — European Tax Blog, June 21, 2021; и *Garcia Prats*, G. et al. Opinion Statement ECJ-TF 1/2021 on the ECJ Decision of 20 January 2021 in Lexel AB (Case C-484/19) Concerning the Application of the Swedish Interest Deductibility Rules (30 June 2021). — European Taxation, vol. 61, No. 6, 2021.

[30] Вж. по-специално решение от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 34—38).

[31] Вж. решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 73.

[32] Вж. по-специално 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. 96, 124 и 125 и цитираната съдебна практика). Вж. също по аналогия 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. 282 и 283).

74. Освен това в решение X (Междинни дружества, установени в трети страни)[33] Съдът уточнява, що се отнася до свободното движение на капитали, гарантирано от член 63 ДФЕС, че „изкуственото създаване на необходимите условия, за да се избегне неоснователно облагането в държава членка или да се ползва неоснователно данъчно предимство в тази държава, могат да се осъществяват по отношение на трансграничното движение на капитали под различни форми“. В този контекст Съдът приема, че понятието „напълно изкуствена конструкция“ може да обхване и „всеки механизъм, чиято основна цел или една от основните цели е изкуственото прехвърляне на печалби, генерирани от извършвана в държава членка дейност към [друга страна] с ниско равнище на данъчно облагане“.

75. Според мен това тълкуване важи и за вътрешногруповите сделки, попадащи в обхвата на свободата на установяване. В действителност това тълкуване изцяло съответства на обяснението, дадено в точка 73 по-горе. Освен това, що се отнася до национално законодателство относно вътрешногрупови сделки като спорната нидерландска правна уредба, свободното движение на капитали и свободата на установяване са неразривно свързани. Свободата на установяване се ограничава именно защото не е възможно свободно движение на капитали между дружества от една и съща група. Следователно тези правила теоретично могат да бъдат преразгледани в рамките на всяка от двете основни свободи. Следователно няма основание да се прилагат различни критерии в зависимост от приложимата свобода.

76. В обобщение, както посочват встъпилите правителства и Комисията, за да се определи дали даден вътрешногрупов заем представлява (или е част) от „напълно изкуствена конструкция“, е от решаващо значение преследваната от икономическите оператори цел. Вътрешногруповият заем представлява такава „конструкция“, когато тази сделка е сключена единствено (или главно) с цел да се ползва данъчно предимство (като например приспадането на лихвите по този заем от облагаемата печалба), което става ясно от обстоятелството, че тя е лишена от всякаква икономическа и/или търговска обосновка (или с други думи, „не отговаря на икономическата действителност“). За да се отговори дали разглежданият случай е такъв, е необходима цялостна преценка на съответните факти и обстоятелства по делото[34].

77. Както посочва нидерландското правителство и както Съдът приема в решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation[35], в това отношение могат да се разграничат две хипотези.

78. От една страна, договор за вътрешногрупов заем, сключен по валидни икономически и/или търговски съображения, може да съдържа специфични клаузи, които не „отразяват икономическата действителност“. Може да бъде договорен прекомерно висок лихвен процент (изкуствено, тъй като групата в крайна сметка плаща тези лихви на себе си) в рамките на иначе законна сделка с цел извличане на ползи от съответно данъчно приспадане в същия размер в държавата членка, в която е установено дружеството

[33] Решение от 26 февруари 2019 г. (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 84).

[34] Вж. с оглед на този последен аспект 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. 125 и цитираната съдебна практика).

[35] Точка 81.

заемател. Принципът на сделката, сключена при справедливи пазарни условия (тоест, дали несвързани дружества биха договорили същите условия при сравними обстоятелства), служи като обективен критерий, за да се определи дали това действително е така [36].

79. От друга страна, свързаните предприятия могат да сключват и заем, който като цяло е лишен от икономическа и/или търговска обосновка, с единствената (или главна) цел да се генерират лихвени плащания по седалището на дружеството заемател. Противно на постановеното от Съда в точка 54 от решение Lexel и както бе посочено в точка 76 по-горе, този мотив, както става ясно от липсата на обосновка, е решаващо съображение. Именно поради тази причина такъв заем трябва да се разглежда като „напълно изкуствен“. За разлика от това обстоятелството дали приложимите към този заем условия съответстват на условията, които биха били договорени от несвързани предприятия при сходни обстоятелства, е ирелевантно. Както изтъква нидерландското правителство, не може да се счита, че такъв заем „отразява икономическата действителност“ само защото приложимият лихвен процент е определен по пазарната стойност. Всъщност този заем не отразява икономическа действителност, защото, ако предприятията не бяха свързани и търсеното данъчно предимство не съществуваше, изобщо не би се стигнало до сключване на договор за заем [37]. Точно такива изкуствено възникнали задължения са предмет на член 10а, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък.

80. Както отбелязват встъпилите правителства и Комисията, ако вътрешногруповите сделки, лишени от икономическа и/или търговска обосновка, в никакъв случай не биха могли да се считат за „напълно изкуствени конструкции“, когато са постигнати при справедливи пазарни условия, това сериозно би възпрепятствало възможностите на националните данъчни органи да противодействат на злоупотребите, свързани с избягването на данъци. На практика принципът, че сделките следва да се сключват при справедливи пазарни условия, би се превърнал в нежелана „сигурна зона“ (safe harbour) за мултинационалните групи. Техните находчиви данъчни консултанти свободно биха могли да измислят всякакви видове сложни конструкции с единствената цел да се намали корпоративният данък на дадено дружество в една държава членка и да се прехвърлят печалбите му в друга държава, с по-ниска данъчна ставка. Докато тези консултанти умело предвиждат в тях условия, отразяващи обичайно установените на пазара, тези конструкции биха запазили своя „имунитет“ срещу ответните мерки на данъчните органи [38].

81. Това би било още по-нежелателно, като се има предвид, че съгласно общия принцип на забрана на злоупотребите с правото на Съюза националните данъчни органи имат не само правото, но и задължението да предотвратяват получаването на данъчни предимства посредством „напълно изкуствени конструкции“. Всъщност ефективните мерки срещу избягването на данъци са от съществено значение не само за гарантирането на суверенното право на държавите членки да облагат с данъци приходите и печалбите, генерирани на тяхна територия, но и за функционирането на вътрешния пазар като цяло.

[36] Вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 58 и 71 и цитираната съдебна практика). Вж. също член 9 от Модела за Данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) относно доходите и капитала.

[37] Вж. в този смисъл решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 81.

[38] Според мен принципът, че сделките следва да се сключват при справедливи пазарни условия, е установен, за да се избегне извършването на обосновани икономически сделки за неправомерни данъчни цели. Той не следва да се използва за легитимиране на сделки, за които, на първо място, няма икономическа обосновка.

Злоупотребите, свързани с избягването на данъци, застрашават икономическото сближаване и правилното функциониране на вътрешния пазар, като нарушават условията за конкуренция [39].

82. Всъщност нарастващото въздействие на свиването на данъчната основа и стратегиите за прехвърляне на печалби от мултинационалните групи към фиска на държавите членки и функционирането на вътрешния пазар са накарали Европейския съюз да разгледа този въпрос. В това отношение законодателят на Съюза е приел различни мерки, сред които Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета за установяване на правила срещу практиките за избягването на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар [40] (наричана по-нататък „Директивата срещу избягването на данъци“) [41]. Член 6 от тази директива съдържа „общо правило за борба със злоупотребите“, формулирано в светлината на практиката на Съда, припомнена в точка 73 по-горе, което следва да се тълкува съответно [42]. Ако националните данъчни органи не могат да третират вътрешногруповите сделки без икономическа и/или търговска обосновка като „напълно изкуствени конструкции“, когато те са постигнати при справедливи пазарни условия, тази политика би била застрашена. Освен това въпросното „правило за борба със злоупотребите“ би намалило значително своята ефективност. Голяма част от сделките, въведени не „поради основателни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“, а с „основната цел […] да бъде получено данъчно предимство“ (ако използвам формулировката на тази разпоредба), биха останали извън неговия обхват.

83. Поради изложените по-горе съображения считам, че по настоящото дело Съдът следва да се отклони от точки 53, 54 и 56 от решение Lexel [43]. Вътрешногруповите заеми, въведени без валидна търговска и/или икономическа обосновка, единствено (или основно) с цел създаване на задължение, подлежащо на приспадане по седалището на дружеството заемател, представляват „напълно изкуствени конструкции“, независимо дали са постигнати при справедливи условия. Националните разпоредби, отнасящи се до такива заеми, трябва да се считат за необходими с оглед на целта за предотвратяване на тези „конструкции“.

84. След тези пояснения остава да се разгледат някои последно изтъкнати от X доводи относно приложното поле на член 10а, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък.

[39] Вж. 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).

[40] Директива от 12 юли 2016 г. (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1).

[41] Вж. също Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО (ОВ L 64, 2011 г., стр. 1), изменена с Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености (ОВ L 139, 2018 г., стр. 1).

[42] Отбелязвам, че Директивата срещу избягването на данъци не е приложима ratione temporis по делото в главното производство. Всъщност разпоредбите на тази директива се прилагат от 1 януари 2019 г. Фактите по настоящото дело са настъпили преди тази дата.

[43] Разбирам затрудненото положение, в което би се оказал Съдът, ако се съгласи с моята преценка. Решение Lexel е постановено от състав от петима съдии, също както предстои да бъде постановено решението по настоящото дело. Въпреки това, като се има предвид, че разглежданите точки от решение Lexel не отразяват общоприетото в съдебната практика разбиране на понятието „напълно изкуствена конструкция“ и злоупотреба с право, включително в решения, постановени от големия състав както преди, така и *след* решение Lexel (вж. т. 73 и 74 по-горе), би могло да се приеме, че това решение вече е имплицитно отменено. Съдът не се нуждае от компетентността на големия състав, за да потвърди това обстоятелство по настоящото дело.

85. Първо, X твърди, че нидерландските данъчни органи могат да прилагат тази разпоредба към неясно определен кръг от вътрешногрупови сделки, тъй като обхватът ѝ зависи от условие, което е формулирано неясно и двусмислено, а именно дали заемът и свързаната с него правна сделка „се основават предимно на търговски съображения“ (съгласно член 10a, параграф 3, буква a) от този закон). Поради тази причина оспорваната нидерландска правна уредба не била съобразена с принципа на правна сигурност, тъй като дружествата не можели да предвидят достатъчно точно кои сделки данъчната администрация би могла да сметне за злоупотреба.

86. Съгласно постоянната практика на Съда принципът на правна сигурност изисква най-вече правните норми да бъдат достатъчно ясни, точни и предвидими, що се отнася до техните последици, особено когато те могат да имат неблагоприятни последици за данъчнозадължените лица [44].

87. В това отношение бих отбелязал, че спорните нидерландски разпоредби са формулирани по начин, подобен на други клаузи за борба със злоупотребите, които се срещат в националните законодателства и в правото на Съюза. По-специално, прилагането към дадена сделка на „общото правило за борба със злоупотребите“, предвидено в член 6 от Директивата срещу избягването на данъци, също зависи от това дали тази сделка е извършена „поради основателни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“, а не „с основната цел […] да бъде получено данъчно предимство“. Безспорно това са отворени понятия, които по своята същност създават известна несигурност по отношение на своя обхват. Освен това, както посочих в точка 76 по-горе, въпросът дали в даден случай тези условия са налице, изисква цялостна преценка на съвкупност от факти и обстоятелства във всеки отделен случай, което също създава известна степен на несигурност.

88. Тази степен на несигурност обаче е неизбежен и приемлив страничен ефект на тези разпоредби за предотвратяване на злоупотребите. Както отбелязва генерален адвокат Kokott в заключението си по дело SGI [45], „[р]азпоредби, които са насочени към предотвратяване на злоупотребите, трябва по необходимост да съдържат не напълно фиксирани правни понятия, така че да могат да обхващат възможно повече вероятни схеми, създавани с цел избягване на данъци“. Освен това тези разпоредби имат за цел да регулират поведение, което е прикрито като законосъобразно и поради това е сложно за разбиране.

89. От това не следва, че прилагането на такава правна уредба е оставено изцяло на преценката на данъчната администрация, което я прави непредсказуема по отношение на последиците. Както посочват запитващата юрисдикция и нидерландското правителство, „напълно изкуственият“ характер на дадена договореност се определя въз основа на обективни и проверими факти [46].

90. Както посочих в точка 79 по-горе, решаващият въпрос е дали, ако предприятията не бяха свързани и ако търсеното данъчно предимство не съществуваше, изобщо би се състояло сключването на разглеждания вътрешногрупов договор за заем. Достатъчно ясно е какъв вид анализ трябва да се извърши по този критерий. Преценката на релевантните

[44] Вж. по-специално решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 74, 76 и 77 и цитираната съдебна практика).

[45] Заключение на генерален адвокат Kokott, представено по дело SGI (C-311/08, EU:C:2009:545, т. 70).

[46] Вж. относно това изискване решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 71 и цитираната съдебна практика).

факти и обстоятелства предполага да се разгледат цялостната структура и очевидната цел на конструкцията, от която заемът е част. Както посочва запитващата юрисдикция, въпросите по същество са следните: ако не съществуваше данъчно предимство, би ли имало интерес съответното данъчнозадължено лице от въвеждането на въпросната конструкция, и не изглежда ли структурата на тази договореност твърде сложна с оглед на заявената цел, и по-специално включва ли стъпки, които изглеждат ненужни (ако не беше тяхното въздействие върху данъчните задължения)? Това са въпроси, които не би трябвало да затруднят данъчните специалисти и многонационалните групи дружества, които могат да регулират поведението си по съответния начин [47].

91. По делото в главното производство запитващата юрисдикция и нидерландското правителство обясняват, че макар придобиването на външно предприятие и поемането на заем за тази цел от данъчнозадължено лице към свързано предприятие по принцип да се считат за „основани в преобладаваща степен на търговски съображения“ по смисъла на член 10a, параграф 3, буква а) от Закона за корпоративния данък, конструкция, свързана с придобиването на F от X, се разглежда като „напълно изкуствена“ поради сложния си характер и включените в нея (очевидно) ненужни стъпки. Припомням, че тези стъпки включват: i) пренасочване на собствени средства от A към B; ii) последващо преобразуване на тези средства в заем, отпуснат на X; iii) придобиване на F от X; и iv) образуване от F и X на единен субект за данъчни цели, така че лихвите, платени от X на C, да могат да бъдат приспаднати от облагаемата печалба, реализирана от F в Нидерландия [48].

92. По-специално, обстоятелството, че отпуснатият на X заем е осигурен с „пренасочени“ средства от A, опорочава prima facie цялостната конструкция. Налагат се въпросите дали този заем наистина е бил необходим и защо в крайна сметка X, а не A е придобило F. Комисията поддържа, че при алтернативна ситуация, отразяваща икономическата реалност, A би придобило F и придобиването би се осъществило в по-малко стъпки. В тази хипотеза обаче X ще изплати на A дивиденти по отношение на печалбата, генерирана от него и F в Нидерландия. Такова разпределяне не би довело до намаляване на размера на задължението за корпоративен данък в Нидерландия. Обратно, съгласно договорността, по силата на която X купува F чрез заем, отпуснат от C с пренасочени от A средства, тъй като X приспада лихвите по този заем от облагаемата печалба, която самото то и F са реализирали в Нидерландия, дължимият от тези две дружества данък в тази държава членка е намален почти на нула [49].

93. При това положение запитващата юрисдикция и нидерландското правителство подчертават, че данъчнозадълженото лице трябва да обоснове по правдоподобен начин икономическите и/или търговските причини, които стоят зад елементите на конструкцията, и по-специално „пренасочването“ на отпуснатите в заем средства. В съответствие с практиката на Съда на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи съответните доказателства [50]. Освен това, ако въпреки предоставените от данъчнозадълженото лице обяснения и доказателства данъчната администрация все пак прецени, че конструкцията е изкуствена, това лице може да оспори по съдебен ред

[47] Вж. по аналогия заключението ми по дело Belgian Association of Tax Lawyers и др. (C-623/22, т. 93—103 и цитираната съдебна практика).

[48] Вж. точки 8—10 по-горе.

[49] Вж. точка 10 по-горе.

[50] Вж. по-специално решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 71 и цитираната съдебна практика).

решението на тази администрация. В случая в главното производство X просто не е успяло да представи такива доказателства, и националните съдилища са потвърдили решението на данъчната администрация.

94. X възразява, че практиката на нидерландските данъчни органи и съдилища не дава яснота по въпроса на какви икономически и/или търговски съображения може валидно да се направи позоваване, за да се обоснове такова „пренасочване“ на средства. До настоящия момент обясненията винаги са били отхвърляни. Освен това тези органи и съдилища не вземат предвид в това отношение съображения, свързани със структурата на въпросната група, като например факта, че по принцип дружеството заемодател (както в настоящия случай C) играе ключова роля във финансирането на тази група [51].

95. Смятам, че винаги ще има неясноти във връзка с функционирането на правило за борба със злоупотребите като член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък. Това не прави правилото несъвместимо с принципа на правна сигурност. В случая практиката на нидерландските данъчни органи и нидерландските съдилища постепенно ще изясни проблематиката, изтъкната от X. В това отношение само ще отбележа, че когато преценяват дали дадена конструкция трябва да се счита за изкуствена, или икономически обоснована, данъчните органи и съдилищата би трябвало да вземат предвид *всички* валидни икономически съображения, включително финансови такива [52]. Не може да се изключи възможността изтъкнатата от X причина да се квалифицира като такава. Запитващата юрисдикция следва да се произнесе по този въпрос.

96. Второ, X оспорва разпределянето на тежестта на доказване съгласно спорните разпоредби на нидерландското право. По-специално, касаторът твърди, че член 10a, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък въвежда обща презумпция за злоупотреба, която надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел [53]. Всъщност, позовавайки се на тази разпоредба, нидерландските данъчни органи могат да откажат на данъчнозадължено предприятие да приспадне лихвите, които плаща по вътрешногрупов заем, без да са длъжни да представят дори prima facie доказателства за наличието на злоупотреба, докато съгласно член 10a, параграф 3, буква a) от същия закон, за да ползва това данъчно предимство, предприятието трябва да докаже, че заемът и свързаната с него правна сделка се основават предимно на търговски съображения.

97. Не съм съгласен с това. Очевидно е, че когато националните данъчни органи се опитват да откажат данъчно предимство на данъчнозадължено лице поради злоупотреба, те, принципно погледнато, носят тежестта да установят, че последното се опитва да получи това предимство чрез „напълно изкуствена конструкция“, като вземат предвид всички релевантни факти и обстоятелства по случая в светлината на разгледаните по-горе

[51] X обяснява, че с оглед на структурата на групата, част от която е A, разглежданата конструкция е трябвало да се счита за икономически обоснована. Всъщност общото финансиране на групата било централизирано в мястото на седалището на C (вж. т. 7 по-горе), което разполагало с достатъчно персонал и активи, предназначени за тази цел. Поради тази причина придобиването на F било осъществено със заем, предоставен от C. Редовно прехвърляне на средства от A към C се извършвало просто защото последното се нуждаело от капитал, за да изпълнява функциите си.

[52] Вж. по аналогия съображение 11 от Директивата срещу избягването на данъци.

[53] X се позовава на решения от 7 септември 2017 г., Eqiom и Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, т. 31, 32 и 36), и от 20 декември 2017 г., Deister Holding и Juhler Holding (C-504/16 и C-613/16, EU:C:2017:1009, т. 61 и 62).

критерии [54]. Това обаче не означава, че държавите членки не могат да установяват законови презумпции в националното си право, при условие че те са конкретни и почиват на достатъчно основания.

98. В разглеждания случай член 10а, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, както и задължението на данъчнозадълженото лице да докаже, че въпросната договореност е действителна, по принцип се прилагат само в случаите, когато данъчнозадължено лице е сключило вътрешногрупов заем със свързано предприятие, установено в друга държава членка, в която получените от това предприятие лихви не се облагат с данък или се облагат с разумна данъчна ставка [55]. Тези специфични обстоятелства могат легитимно да се разглеждат като индиции за поведение, което може да доведе до злоупотреба, свързана с избягване на данъци, при което е обосновано обръщане на тежестта на доказване [56].

99. След като националните данъчни органи са установили, че такъв вътрешногрупов заем попада в приложното поле на тази разпоредба и следователно има вероятност да е бил сключен с цел избягване на данъци, не е прекомерно тези органи да изискат от данъчнозадълженото лице да представи доказателства за икономическия и/или търговския характер на договореността, и да откажат приспадането на лихвите по този заем, ако искането не бъде изпълнено [57]. Всъщност данъчнозадълженото лице може най-добре да обясни и да представи доказателства за мотивите за извършваните от него сделки. Освен това Съдът многократно е заявявал, че „няма пречка съответните данъчни органи да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на съответните данъци […], и евентуално да откажат да предоставят исканото [предимство], ако тези доказателства не бъдат представени“ [58].

б) Последиците, произтичащи от квалифицирането на дадена сделка като такава конструкция, не са прекомерни

100. Съгласно член 10а, параграф 1, буква c) от Закона за корпоративния данък, когато се установи, че вътрешногруповият заем представлява напълно изкуствена конструкция (при описаните в предходния подраздел условия), приспадането на лихвите по този заем при определянето на печалбата на данъчнозадълженото лице заемател в Нидерландия е изцяло недопустимо.

[54] Вж. по аналогия 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. 142).

[55] Ако начислените лихви се облагат с разумна данъчна ставка в другата държава членка, се прилага условието, предвидено в член 10а, параграф 3, буква b) от Закона за корпоративния данък, и приспадането не може да бъде отказано, както вече разгледах в раздел Б от настоящото заключение.

[56] Вж. по аналогия решение от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 86). Вж. обаче решение от 20 декември 2017 г., Deister Holding и Juhler Holding (C-504/16 и C-613/16, EU:C:2017:1009, т. 65, 67 и 71). Очевидно законодателят на Съюза е на същото мнение. В това отношение приложение IV към Директива 2011/16 съдържа, за целите на предвидените в тази директива задължения за оповестяване, списък на „типични белези“, т.е. характеристики или особености на договореностите, които са „призна[ци] за потенциален риск от избягване на данъци“ (вж. член 3, точка 20 от тази директива). По-специално, в част II, буква B), точка 1, подточка г) от това приложение се посочва, че такъв „типичен белег“ може да представлява конструкция, „която включва подлежащи на приспадане трансгранични плащания, извършени между две или повече свързани предприятия, когато […] за плащането се прилага преференциален данъчен режим в юрисдикцията, в която получателят е местно лице за данъчни цели“.

[57] Вж. в този смисъл решения от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 73), и от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 53).

[58] Вж. по-специално 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. 141 и цитираната съдебна практика).

101. Макар запитващата юрисдикция да счита, че тази последица логично произтича от констатацията за изкуствения характер на заема, тя все пак иска (по-специално с втория си въпрос) да се установи дали в светлината на точка 51 от решение Lexel пълният отказ да се признае право на приспадане, надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел. Всъщност в посочената точка Съдът уточнява, че когато данъчната администрация прецени, че заем, теглен от данъчнозадължено лице от свързано предприятие, представлява изцяло привидна договореност, „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 липса на специални отношения между страните“ [59].

102. Съгласен съм с встъпилите правителства и Комисията, че случаят не е такъв. В това отношение двете хипотези, посочени в точки 78 и 79 по-горе, следва да се разграничат и тук.

103. От една страна, когато изкуственият характер се изразява в необичайно висок лихвен процент, предвиден в иначе реален вътрешногрупов заем, би следвало в съответствие с принципа на пропорционалност да се пристъпи към корекция на частта от разходите за лихви, която е над обичайния пазарен процент. Отказът да се приспадне каквато и да било част от тези лихви, би надхвърлил целта за предотвратяване на изцяло изкуствени конструкции.

104. От друга страна, когато заемът сам по себе си е лишен от икономическа и/или търговска обосновка и никога не би бил теглен, ако липсваха специалните отношения между дружествата и не съществуваше търсеното данъчно предимство, тогава е напълно логично и пропорционално да се откаже приспадането на цялата лихва, а не само на част от нея. Данъчните органи не трябва да вземат предвид такава напълно изкуствена договореност при изчисляването на дължимия корпоративен данък. Без заема няма подлежаща на приспадане лихва.

105. Ако във втората хипотеза данъчните органи откажат приспадането само на част от лихвите по заема, съгласуваността на механизма за предотвратяване на злоупотребите би била поставена под въпрос. Всъщност част от (или дори цялото) данъчно предимство, заради чието получаване се извършва злоупотреба, в крайна сметка би била предоставена на данъчнозадълженото лице в противоречие с преследваната цел [60].

[59] Вж. също решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 83.

[60] В съдебното заседание Съдът пита встъпилите страни дали данъчната администрация не следва дори да квалифицира лихвите, платени от дружеството заемател на дружеството заемодател, като (прикрито) разпределение на печалбата (вж. в това отношение т. 92 по-горе). Всъщност разглеждането на лихвите по този начин може да увеличи значително данъчната тежест на дружеството заемател не само защото облагаемата печалба не може да бъде намалена с размера на изплатените лихви, но и поради това че чрез квалифицирането на лихвите като разпределение на печалбата може да се окаже, че посоченото дружество дължи внасянето на авансовия корпоративен данък в момента на извършването на тази операция (вж. по аналогия решение Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, т. 38 и 39). Струва ми се, както изтъква Комисията в съдебното заседание, че действително би било пропорционално и следователно съвместимо с правото на Съюза, ако данъчната администрация направи подобна квалификация. Правилното квалифициране на лихвите обаче е от компетентността на националните данъчни органи в съответствие с националното им право (вж. по аналогия член 6, параграф 3 от Директивата срещу избягването на данъци).

V. Заключение

106. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) преюдициални въпроси по следния начин:

„Член 49 ДФЕС

трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която лихвите по паричен заем към свързано с данъчнозадълженото лице предприятие не подлежат на приспадане при определяне на печалбата на това лице, когато сключването на този заем е мотивирано предимно не от търговски съображения, а от целта да се създаде подлежащо на приспадане задължение, дори ако предвиденият в него лихвен процент не надвишава този, който би бил договорен между независими едно от друго предприятия. При това положение приспадането на разходите за лихви следва да се откаже изцяло“.