РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

22 декември 2008 година *

По дело C-282/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Cour d'appel de Liège (Белгия) с акт от 6 юни 2007 г., постъпил в Съда на 13 юни 2007 г., в рамките на производство по дело

État belge — SPF Finances

срещу

Truck Center SA

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н T. von Danwitz, г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), г-н G. Arestis и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа K. Sztranc-Sławiczek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 май 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Truck Center SA, от адв. X. Thiebaut и адв. X. Pace, avocats,

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

— за френското правителство, от г-н J.-C. Gracia, в качеството на представител,

— за нидерландското правителство, от г-жа C. M. Wissels и г-н Y. de Vries, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от г-н L. I. Fernandes и г-н V. B. Guimarães, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа T. Harris, в качеството на представител, подпомагана от г-жа K. Bacon, barrister,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н J.-P. Keppenne и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 18 септември 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 73 б и 73 г от Договора за ЕО (понастоящем съответно членове 56 ЕО и 58 ЕО).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между белгийската държава и Truck Center SA (с предишно наименование Truck Restaurant Habay, наричано по-нататък „Truck Center“), установено в Белгия, във връзка с данъчното облагане на дължими от това дружество лихви за годините 1994—1996 върху заем, отпуснат от SA Wickler Finances (наричано по-нататък „Wickler Finances“), установено в Люксембург.

Правна уредба

3 Според препращащата юрисдикция следните разпоредби от националната правна уредба намират приложение в спора по главното производство.

4 Член 266 от Кодекса от 1992 г. за данъчно облагане на доходите (наричан по-нататък „CIR 1992“) гласи:

„При условията и в границите, които определи, Кралят може изцяло или отчасти да направи отказ от събирането на авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали за доходите от капитали и движими вещи и за доходите от категория „разни“, доколкото става дума за доходи, получавани от бенефициери, които могат да бъдат установени […]“

5 Текстът на член 267 от CIR 1992 е следният:

„Завеждането или нареждането за плащане на доходи, в брой или натура, води до изискуемост на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали. За завеждане по-специално се счита записването на доход по сметка, открита в полза на бенефициера, дори тя да не е разполагаема, стига неразполагаемостта да е в резултат от изрично или мълчаливо споразумение с бенефициера. […]“

6 Членове 105—119 от Кралския указ от 27 август 1993 г. за прилагане на Кодекса от 1992 г. за данъчно облагане на доходите (наричан по-нататък „AR/CIR 1992“) се отнасят до пълния или частичен отказ от събирането на авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали (данък, удържан при източника, върху доходите от движими вещи и капитали).

7 Член 105, точка 3, буква б) от AR/CIR 1992 предвижда, че за прилагане на посочените членове „професионални инвеститори“ означава местни дружества.

8 По силата на член 107, параграф 2, точка 9, буква в) от AR/CIR 1992 е направен пълен отказ от събирането на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали за доходите от вземания и заеми, за бенефициерите на които се установява, че са професионални инвеститори.

9 Спогодбата между Белгия и Люксембург за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои други въпроси в областта на данъчното облагане на доходите и имуществото и свързаният с нея заключителен протокол, подписани в Люксембург на 17 септември 1970 г. (наричана по-нататък

„спогодбата между Белгия и Люксембург“), определят правилата за разпределяне на данъчната компетентност между Кралство Белгия и Великото херцогство Люксембург.

10 Член 11 от тази спогодба предвижда:

„§ 1. Лихвите от договаряща държава, заведени на местно за другата договаряща държава лице, подлежат на данъчно облагане в тази друга държава.

§ 2. Тези лихви обаче могат да се облагат в договарящата държава, от която произхождат и съгласно нейното законодателство, но така установеният данък не може да надвишава 15 % от техния размер.

§ 3. По изключение от § 2 лихвите не могат да бъдат облагани в договарящата държава, от която произхождат, когато са заведени на предприятие от другата договаряща държава.

Предходната алинея не се прилага при:

1. лихви по облигации и други дългови ценни книжа с изключение на търговските ценни книжа, представляващи търговски вземания;

2. лихви, заведени от местно за договаряща държава дружество на местно за другата договаряща държава дружество, което притежава пряко или косвено най-малко 25 % от акциите или дяловете с право на глас на първото дружество“.

11 Член 23 от посочената спогодба постановява:

„§ 1. Що се отнася до местните за Люксембург лица, двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:

[…]

2. събраният в Белгия данък в съответствие с настоящата спогодба:

[…]

б) върху лихвите, попадащи в предвидения в член 11, § 2 режим, се приспада от дължимия за същите доходи данък, който се събира в Люксембург. Така приспаднатата сума обаче не може да надвишава нито частта от данъка, която пропорционално съответства на посочения доход, получен от Белгия, нито сума, която съответства на данъка, удържан при източника в Люксембург за аналогични доходи, заведени на местни за Белгия лица. Посоченият събран в Белгия данък подлежи на приспадане

от облагаемите в Люксембург доходи единствено доколкото надвишава удържания при източника в Люксембург данък за аналогични доходи, заведени на местни за Белгия лица.

[…]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

12 На 25 февруари 1992 г. Wickler Finances, което притежава 48 % от капитала на Truck Center, заема на последното дружество сумата от 50 милиона белгийски франка.

13 От 1994 г. до 1996 г. лихвите по този заем се осчетоводяват, без да се плащат, и авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали изобщо не е удържан.

14 На 11 декември 1997 г. на Truck Center е изпратено съобщение за служебно данъчно облагане с авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали при ставка в размер на 13,39 % за 1994 г. и за 1995 г. и при ставка в размер на 15 % за 1996 г.

15 На 17 декември 1998 г. Truck Center подава жалба по административен ред срещу това служебно данъчно облагане пред компетентния регионален данъчен директор.

16 С решение от 15 декември 2004 г. последният потвърждава принципа за облагане на лихвите с авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали.

17 На 15 март 2005 г. Truck Center подава жалба по съдебен ред пред Tribunal de première instance d'Arlon.

18 Като приема, че поради запазване на ползването от отказа от събиране на авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали единствено за местните за Кралство Белгия дружества белгийската правна уредба е в противоречие с член 56 ЕО, Tribunal de première instance d'Arlon уважава жалбата на Truck Center с решение от 17 май 2006 г.

19 На 7 юли 2006 г. белгийската държава обжалва това първоинстанционно решение по въззивен ред пред препращащата юрисдикция.

20 При тези обстоятелства Cour d'appel de Liège решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Нарушават ли член 73 […] от Договора […] член 105, точка 3, буква b) и член 107, параграф 2, точка 9 от AR/CIR 1992, приет в приложение на член 266 от CIR 1992, във връзка с член 23 от спогодбата между Белгия и Люксембург […] поради това, че като запазват изключително отказа от авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали, предвиден в член 107, параграф 2, точка 9, за заведените на местни дружества лихви, те по-специално, от една страна, водят до разубеждаването на местните дружества да заемат капитали от установени в друга държава членка дружества, и от друга страна, за установените в друга държава членка дружества съставляват пречка за инвестирането на капитали чрез заем в дружества със седалище в Белгия?"

По преюдициалния въпрос

21 С въпроса си препращащата юрисдикция иска по същество да се установи дали членове 73 б и 73 г от Договора допускат правна уредба на държава членка, която предвижда удържане при източника на данъка върху лихвите, изплащани от местно за тази държава дружество на местно за друга държава членка дружество бенефициер, като същевременно освобождава от това удържане лихвите, изплащани на местно за първата държава членка дружество бенефициер.

22 В началото следва да се напомни, че в отсъствието на общностни мерки за уеднаквяване или хармонизация, по-специално на основание член 293, второ тире ЕО, държавите членки са компетентни чрез спогодби или едностранно да определят критериите за разпределяне на своите правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед избягване на двойното данъчно облагане (вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30, Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57, Решение от 5 юли 2005 г. по дело D., C-376/03, Recueil, стр. I-5821, точка 52, Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich, C-265/04,

Recueil, стр. I-923, точка 49, Решение от 7 септември 2006 г. по дело N, C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 44, Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 52, както и Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 43).

23 Това обаче не променя факта, че що се отнася до упражняването на така разпределените правомощия за данъчно облагане, държавите членки не могат да се освободят от спазването на общностните правила (вж. посочените по-горе Решение по дело Saint-Gobain ZN, точка 58, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, точка 44). По-специално това разпределяне на данъчната компетентност не позволява на държавите членки да провеждат дискриминация в противоречие с общностните правила (посочените по-горе Решение по дело Bouanich, точка 50, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, точка 44).

24 При тези обстоятелства следва да се определи дали правна уредба като разглежданата в спора по главното производство се отнася към член 73 б от Договора относно свободното движение на капитали или към член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО) и към член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО) относно свободата на установяване.

25 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика националните разпоредби, приложими спрямо участието на гражданин на съответната държава членка в капитала на дружество, установено в друга държава членка, което му позволява да упражнява действително влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност, попадат в материалното приложно поле на разпоредбите относно свободата на установяване (Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes

Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 31, Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 27 и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 29).

26 В случая прилагането на член 11, параграф 3, втора алинея, точка 2 от спогодбата между Белгия и Люксембург зависи от размера на участието, което дружеството — бенефициер по лихвите, притежава в капитала на дружеството, което ги разпределя.

27 В действителност тази разпоредба предвижда, че заведените от местно за договаряща държава дружество лихви на местно за другата договаряща държава дружество, което притежава пряко или косвено най-малко 25 % от акциите или дяловете с право на глас на първото дружество, могат да се обложат с данък в договарящата държава, от която произхождат.

28 Допълнително от акта за препращане личи, че Wickler Finances притежава 48 % от капитала на Truck Center.

29 Участие с такъв размер по принцип може да предостави на Wickler Finances действително влияние върху решенията и дейностите на Truck Center.

30 Посочената правна уредба следователно трябва да се разгледа в светлината на членове 52 и 58 от Договора.

31 Свободата на установяване, която е призната в член 52 от Договора в полза на гражданите на Общността и която им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като определените от законодателството на държавата членка на установяване за собствените ѝ граждани, съгласно член 58 от Договора обхваща, по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност, правото им да извършват дейността си в съответната държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI, C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 20, както и посочените по-горе Решение по дело Saint-Gobain ZN, точка 35, Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, точка 41, Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 42 и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, точка 20).

32 Що се отнася до дружествата, важно е да се отбележи, че тяхното седалище по смисъла на член 58 от Договора по подобие на гражданството при физическите лица служи за определяне на тяхната привръзка към правния ред на държава членка. Да се приеме, че държавата членка, в която едно дружество е местно лице, може свободно да прилага различно третиране само поради факта, че седалището на дадено дружество се намира в друга държава членка, би лишило от смисъл член 52 от Договора. По този начин свободата на установяване има за цел да осигури национален режим в приемащата държава членка, като забранява всяка дискриминация, основана на мястото на седалище на дружествата (вж. Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 43, Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 22 и Решение от 26 юни 2008 г. по дело Burda, C-284/06, Сборник, 2008 г., стр. I-4571, точка 77).

33 Освен това съгласно постоянната съдебна практика за ограничения на свободата на установяване трябва да се считат всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (вж. Решение от 30 ноември 1995 г. по дело Gebhard, C-55/94, Recueil, стр. I-4165, точка 37, Решение от 5 октомври 2004 г. по дело CaixaBank France, C-442/02, Recueil, стр. I-8961, точка 11 и Решение по дело Columbus Container Services, посочено по-горе, точка 34).

34 В случая от разглежданата в спора по главното производство правна уредба следва, че правилата за събиране на данъка се променят в зависимост от мястото на седалището на дружеството — бенефициер по лихвите.

35 Всъщност по силата на тази правна уредба авансовият данък върху доходите от движими вещи и капитали се събира върху лихвите, изплатени на чуждестранно дружество бенефициер, докато това не се прави за лихвите, изплащани на местно дружество бенефициер, които според случая се облагат с корпоративен данък, който се прилага за последното дружество.

36 За да се определи обаче дали разликата в данъчното третиране е дискриминационна, следва да се изследва дали съответните дружества се намират в обективно сходно положение по отношение на разглежданата национална мярка (Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 46).

37 По силата на постоянната съдебна практика дискриминация е налице при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на

едно и също правило към различни положения (вж. Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 30, Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx, C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 17 и Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 46).

38 Впрочем при преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно (посочени по-горе Решение по дело Schumacker, точка 31 и Решение по дело Wielockx, точка 18).

39 Разликата в третирането между местни и чуждестранни данъчнозадължени лица сама по себе си не би могла да се квалифицира като дискриминация по смисъла на Договора (вж. посочените по-горе Решение по дело Wielockx, точка 19, както и Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, точка 24).

40 Ето защо следва да се разгледа дали случаят в главното производство е такъв.

41 В това отношение следва да се установи, че разликата в третирането, въведена с разглежданата в спора по главното производство данъчна уредба между дружествата — бенефициери на доходи от капитали, състояща се в прилагането на различни техники на данъчно облагане според това дали тези дружества са установени в Белгия или в друга държава членка, се отнася до положения, които не са обективно сходни.

42 Всъщност, на първо място, когато дружеството, което разпределя лихви, и дружеството — бенефициер по тези лихви, са местни лица в Белгия, положението на белгийската държава е различно от това, когато местно за тази държава дружество изплаща лихви на чуждестранно дружество, тъй като в първия случай белгийската държава действа в качеството си на държава, в която съответните дружества са местни лица, а във втория случай действа като държава на източника на лихвите.

43 На второ място, изплащането на лихви от местно дружество на друго местно дружество и изплащането на лихви от местно дружество на чуждестранно дружество пораждат отделни видове данъчно облагане, почиващи на различни правни основания.

44 В този смисъл, от една страна, въпреки че авансовият данък върху доходите от движими вещи и капитали не се събира за лихвите, изплатени от местно дружество на друго местно дружество, това не променя факта, че в съответствие с разпоредбите на CIR 1992 тези лихви се облагат от белгийската държава, тъй като в последното дружество, и на същото основание като останалите му доходи, за тях продължава да се прилага корпоративният данък.

45 От друга страна, белгийската държава удържа при източника авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали за лихвите, изплатени от местно дружество на чуждестранно дружество, въз основа на възможността, която по силата на спогодбата между Белгия и Люксембург тази държава и Великото херцогство Люксембург взаимно си запазват при разпределяне на правомощията си за данъчно облагане.

46 Тези различни правила за събиране на данъка следователно са необходима последица от обстоятелството, че за местните и чуждестранните дружества бенефициери се прилагат различни видове данъчно облагане.

47 На последно място, тези различни техники на данъчно облагане отразяват различните положения, в които се намират тези дружества, що се отнася до събирането на данъка.

48 Всъщност макар местните дружества бенефициери да подлежат на пряк контрол от белгийската данъчна администрация, която може да осигури принудителното събиране на данъка, това не е така за чуждестранните дружества бенефициери, тъй като за последните събирането на данъка изисква съдействие от страна на данъчната администрация на държавата, в която те са местни лица.

49 В допълнение, освен че се отнася до положения, които не са обективно сходни, разликата в третирането, която произтича от разглежданата в спора по главното производство данъчна уредба, не осигурява непременно предимство на местните дружества бенефициери, при положение че, от една страна, както изтъква белгийското правителство по време на съдебното заседание, те са длъжни предварително да плащат корпоративен данък на вноски, а от друга страна, ставката на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, събиран върху лихвите, изплащани на чуждестранно дружество, е значително по-ниска от тази на корпоративния данък, събиран върху доходите на местни дружества — бенефициери по лихви.

50 При тези обстоятелства посочената разлика в третирането не съставлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 52 от Договора.

51 Що се отнася до наличието на ограничение върху движението на капитали по смисъла на член 73 б от Договора, достатъчно е да се установи, че заключението, изведено в предходната точка от настоящото решение, се прилага и за разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали (Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 60 и Решение по дело Columbus Container Services, посочено по-горе, точка 56).

52 Следователно предвид всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 52, 58, 73 б и 73 г от Договора трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчна уредба на държава членка като разглежданата в спора по главното производство, която предвижда удържане при източника на данъка върху лихвите, изплащани от местно за тази държава дружество на местно за друга държава членка дружество бенефициер, като същевременно освобождава от това удържане лихвите, изплащани на местно за първата държава членка дружество бенефициер, чиито доходи се облагат в последната държава членка с корпоративен данък.

По съдебните разноски

53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата 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 (четвърти състав) реши:

Член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО), член 58 от Договора за ЕО (понастоящем член 48 ЕО), членове 73 б и 73 г от Договора за ЕО (понастоящем съответно членове 56 ЕО и 58 ЕО) трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчна уредба на държава членка като разглежданата в спора по главното производство, която предвижда удържане при източника на данъка върху лихвите, изплащани от местно за тази държава дружество на местно за друга държава членка дружество бенефициер, като същевременно освобождава от това удържане лихвите, изплащани на местно за първата държава членка дружество бенефициер, чиито доходи се облагат в последната държава членка с корпоративен данък.

Подписи