Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

3 октомври 2013 година*

„Свободно движение на капитали — Данъчно законодателство — Корпоративен данък — Лихви, плащани от местно дружество върху средства, предоставени в заем от установено в трета държава дружество — Наличие на „специални връзки“ между тези дружества — Режим на декапитализация — Невъзможност за приспадане на лихвите, припадащи се на считаната за свръхзадлъжнялост част от дълг — Възможност за приспадане в случай че лихвите са платени на местно за националната територия дружество — Данъчна измама и неплащане на данъци — Напълно привидни договорености — Условия на пълна конкуренция — Пропорционалност“

По дело C-282/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Central Administrativo Sul (Португалия) с акт от 29 май 2012 г., постъпил в Съда на 6 юни 2012 г., в рамките на производство по дело

**Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda**

срещу

**Fazenda Pública,**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н L. Bay Larsen, председател на състав, г-н K. Lenaerts, заместник-председател на Съда, изпълняващ длъжността съдия в четвърти състав, г-н J. Malenovský, г-н U. Lõhmus (докладчик) и г-н M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: г-н N. Wahl,

секретар: г-н V. Tourrès, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 април 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, от адв. P. Vidal Matos и адв. D. Ortigão Ramos,

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes и г-н J. Menezes Leitão както и от г-жа A. Cunha, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа M. Afonso и г-н W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

## Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 58 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на правен спор между Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (наричано по-нататък „Itelcar“) и Fazenda Pública (държавен фиск) във връзка с обстоятелството, че част от лихвите, платени на американското дружество GE Capital Fleet Services International Holding Inc. (наричано по-нататък „GE Capital“) върху предоставени от него заеми на Itelcar, не подлежат на приспадане.

### Португалската правна уредба

3 В озаглавения „Декапитализация“ член 61 от текста на приетия със закон-декрет № 198/2001 от 3 юли 2001 г., изменен със закон № 60-A/2005 от 30 декември 2005 г., Кодекс за корпоративното подоходно облагане (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (наричан по-нататък „CIRC“) се предвижда:

„1. В случай на свръхзадлъжнялост на данъчно задължено лице спрямо образувание, което не е местно за територията на Португалия или за друга държава — членка на Съюза, и с което има специални връзки по смисъла на определението по член 58, параграф 4, с необходимите изменения, то припадащите се лихви на считаната за свръхзадлъжнялост част не подлежат на приспадане за целите на установяването на облагаемата печалба.

2. Приравнява се на наличието на специални връзки положението на задлъжнялост на данъчно задълженото лице спрямо трето лице, което не е местно за територията на Португалия или за друга държава — членка на ЕС, при което едно от образуванията по член 58, параграф 4 е поръчителствало или е предоставило гаранция.

3. Свръхзадлъжнялост е налице, когато в който и да е момент от данъчната година размерът на дълговете към всяко от посочените в параграфи 1 и 2 образувания надвишава два пъти размера на неговия дял в собствения капитал на данъчно задълженото лице.

4. За целите на изчисляването на задлъжнялостта се вземат предвид всички видове кредити, в пари или в натура, независимо от уговорения вид възнаграждение, предоставени от образуването, с което са налице специални връзки, в това число кредитите, произтичащи от търговски сделки, когато от настъпването на техния падеж са изтекли повече от шест месеца.

5. За изчисляването на собствения капитал записаният и внесен капитал се прибавя към останалите позиции, квалифицирани по този начин от действащата счетоводна уредба, с изключение на отразяващите потенциални или скрити увеличения или намаления на стойността, по-специално настъпилите в резултат на недопустими от данъчното законодателство преоценки или на прилагането на метода на собствения капитал.

6. С изключение на случаите на задлъжнялост към образувание, което е местно лице за държава, територия или област, която е с явно по-благоприятен данъчен режим и която е включена в одобрения с постановление на министъра на държавата и финансите списък, разпоредбите на параграф 1 не се прилагат, когато, в случай че съотношението по параграф 3 е надхвърлено,

данъчно задълженото лице докаже, вземайки предвид вида дейност, отрасъла, към който тя се отнася, обема и други относими критерии, и вземайки предвид естеството на риска на операцията, която не предполага участие на образувания, с които то има специални връзки, че при подобни условия е щяло да задлъжнее в същата степен от независимо образувание.

7. Доказателството по параграф 6 трябва да включа посочената в член 121 данъчна документация“.

4 Член 58, параграф 4 от CIRC, към който препраща член 61, параграфи 1 и 2 от кодекса, гласи следното:

„Приема се, че между две образувания са налице специални връзки, в случай че едното от тях може пряко или косвено да упражнява значително влияние върху решенията относно управлението на другото, като това се счита за установено, по-специално между:

a) образувание и собствениците на неговия капитал или техните съпрузи, възходящи или низходящи, които пряко или косвено притежават дял в размер на не по-малко от 10 % от капитала или от правата на глас;

b) образувания, в които самите собственици на капитала, техните възходящи или низходящи пряко или косвено притежават дял в размер на не по-малко от 10 % от капитала или от правата на глас;

c) образувание и членовете на неговите органи или на който и да било административен, управителен или надзорен орган, както и техните съпрузи, възходящи и низходящи;

d) образувания, в които мнозинството от членовете на неговите органи или от членовете на който и да било административен, управителен или надзорен орган, са или едни и същи лица, или, ако са различни лица, те са свързани помежду си с брак, признато по закон фактическо съжителство или родство по права линия;

e) образувания, свързани с договор за управление, договор за създаване на обединение или друг договор с равностойни последици;

f) предприятия, намиращи се в отношение на господство, при условията, при които то е определено в текстовете, установяващи задължението за изготвяне на консолидирани финансови отчети;

g) образувания, между които поради търговски, финансови професионални и правни отношения между тях, които са установени или се прилагат на практика пряко или косвено, е налице положение на фактическа зависимост при извършването на съответната дейност, по-специално когато между тях възникне едно от следните положения:

   1) извършването на дейността на едното зависи в съществена степен от прехвърлянето на притежавани от другото права на индустриална или интелектуална собственост или ноу-хау;

   2) снабдяването със суровини или достъпът до мрежи за продажба на продукти, стоки или услуги на едното зависи в съществена степен от другото;

   3) значителна част от дейността на едното може да се извършва само заедно с другото или зависи от неговите решения;

4) по силата на правен акт определянето на цените или на условията с равностойни икономически последици по отношение на договаряни, доставяни или придобивани от едното стоки или услуги е право на другото;

5) по силата на правила и условия, които уреждат техните търговски или правни отношения, едното може да постави решенията относно управлението на другото в зависимост от факти или обстоятелства извън рамките на същинското търговско или професионално отношение между тях.

h) местно или чуждестранно образувание с постоянен обект на португалска територия и образувание, към което се прилага явно по-благоприятен данъчен режим и което е местно лице за държава, територия и или област, включена в одобрения с постановление на министъра на държавата и финансите списък“.

**Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос**

5 Itelcar е учредено по португалското право дружество, чийто предмет на дейност се състои по-конкретно в отдаването под наем на леки автомобили. До 2005 г. 100 % от неговия капитал са притежание на учреденото по белгийското право дружество General Electric International (Benelux) BV, над 10 % от капитала на което са притежание на GE Capital. От 2006 г. нататък 99,98 % от капитала на Itelcar са притежание на посоченото учредено по белгийското право дружество, а 0,02 % — на GE Capital.

6 На 23 юли 2001 г. влиза в сила за срок от десет години договор за заем, сключен между Itelcar и GE Capital, с който на първото дружество се предоставя възможност да ползва кредитна линия срещу заплащането на лихви в размер на лихвения процент Euribor, увеличен с лихвен спред от 0,5 %.

7 Конкретно ползваният от Itelcar кредит в рамките на посочения договор е в размер на 122 072 179,97 EUR през 2004 г., на 131 772 249,75 EUR през 2005 г., на 212 113 789,46 EUR през 2006 г. и на 272 113 789,46 EUR през 2007 г.

8 Itelcar се обръща към генералния директор на данъчната администрация, за да му представи доказателства, че при сходни условия равнището на неговата задлъжнялост към GE Capital за всяка от годините през периода 2004—2007 г. могло да бъде достигнато от независимо образувание и че уговореният с GE Capital лихвен спред е в съответствие с принципа на пълната конкуренция.

9 С писма от 5 декември 2008 г. и 8 януари 2009 г. на Itelcar са изпратени актовете от данъчната ревизия, в които са отразени извършените на основание член 61 от CIRC корекции в облагаемата основа на посоченото дружество за периода 2004—2007 г. В актовете се установява, че е налице свръхзадлъжнялост по смисъла на параграф 3 от посочената разпоредба, както и че представените от Itelcar доказателства за прилагането на параграф 6 от същата разпоредба са недостатъчни.

10 През 2009 г. Itelcar подава две жалби срещу посочените корекции. След като посочените жалби са отхвърлени, то подава нова жалба пред Tribunal Administrativo e Fiscal в Sintra. Последната жалба е частично отхвърлена на основание, че приложените в конкретния случай национални правни разпоредби не нарушават свободното движение на капитали, уредено в член 56 ЕО.

11 Itelcar обжалва решението на Tribunal Administrativo e Fiscal в Sintra пред запитващата юрисдикция, която счита, че решаването на спора, с който е сезирана, зависи от съответствието на относимите разпоредби от CIRC с правото на Съюза.

12 При тези обстоятелства Tribunal Central Administrativo Sul решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли членове 63 [ДФЕС] и 65 [ДФЕС] (членове 56 [ЕО] и 58 [ЕО]) правна уредба на държава членка като съдържащата се в член 61 от CIRC […], която — в случай на задлъжнялост на местно за Португалия данъчнозадължено лице към образувание от трета страна, с което то има специални връзки по смисъла на член 58, параграф 4 от CIRC — не позволява съответните начислени и платени от местното данъчнозадължено лице лихви върху считаната за свръхзадлъжнялост по смисъла на член 61, параграф 3 от CIRC част от дълга да се приспадат като данъчни разходи при същите обстоятелства като лихвите, начислени и платени от местно за Португалия данъчнозадължено лице, свръхзадлъжняло към местно за Португалия образувание, с което то има специални връзки?“.

**По преюдициалния въпрос**

13 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която не позволява за целите на установяването на облагаемата печалба да се приспадат като данъчен разход лихвите, които се припадат на квалифицирана като свръхзадлъжнялост част от дълг и които са платени от местно дружество на установено в трета държава дружество заемодател, с което то има специални връзки, но допуска приспадането на такива лихви, платени на местно дружество заемодател, с което дружеството заемополучател има такива връзки.

*По приложимата свобода*

14 По отношение на приложимостта на член 56 ЕО към разглежданите в главното производство обстоятелства предварително следва да се отбележи, че заемите и кредитите, предоставени от чуждестранни на местни лица представляват движения на капитали по смисъла на посочената разпоредба, както впрочем е указано в позиция VIII от номенклатурата, възпроизведена в приложение I към Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [посоченият член е отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10) и в обяснителните бележки към тази номенклатура (вж. в този смисъл Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz, C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 41 и 42).

15 Португалското правителство обаче твърди, че разглежданата в главното производство уредба представлява режим, основан на наличието на „специални връзки“, които се дължат на обстоятелството, че образуването заемодател може пряко или косвено да упражнява значително влияние върху решенията относно управлението и финансирането на образуването заемополучател. Съдът бил разгледал подобни режими само от гледна точка на свободата на установяване, която не се прилагала по отношение на сделки с установено в трета държава образувание, както е в настоящия случай.

16 В това отношение Съдът приема, че по отношение на национално законодателство, което има за предмет данъчното третиране на дивиденти с произход от трети държави, разглеждането на предмета на посоченото законодателство е достатъчно, за да се прецени дали посоченото данъчното третиране попада в рамките на разпоредбите на Договора ЕО относно свободното движение на капитали. Всъщност, след като главата от Договора, отнасяща се до свободата на установяване, не съдържа никаква разпоредба, която да разпростира приложното поле на нейните разпоредби спрямо случаите, при които става дума за установяването на дружество от държава членка в трета държава или до това на дружеството от трета държава в държава членка, законодателството относно данъчното третиране на дивидентите с произход от трета

държава не може да попадне в рамките на член 43 ЕО. (вж. Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, точки 96 и 97 и цитираната съдебна практика).

17 Съдът също така приема, че когато от предмета на подобно национално законодателство следва, че то единствено е предназначено да се прилага към дяловите участия, които позволяват упражняване на безспорно влияние върху решенията на съответното дружество и определяне на неговата дейност, не може да има позоваване нито на член 43 ЕО, нито на член 56 ЕО (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 98).

18 За сметка на това, национална правна уредба относно данъчното третиране на дивидентите от трети държави, която не се прилага изключително към положенията, при които дружеството майка упражнява решаващо влияние върху разпределящото дивидентите дружество, трябва да се преценява с оглед на член 56 ЕО. Следователно независимо от размера на участието му в разпределящото дивиденти дружество, установено в трета държава, дружество — местно лице на държава членка, може да се позовава на тази разпоредба, за да оспори законността на подобна правна уредба (Решение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 99, и Решение от 28 февруари 2013 г. по дело Beker, C-168/11, точка 30).

19 Изложените съображения са приложими по отношение на национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която се отнася до данъчното третиране на лихвите, платени от местно дружество на установено в трета държава дружество заемодател, с което то има особени връзки. Всъщност подобна правна уредба не би попадала нито в рамките на член 43 ЕО, нито в рамките на член 56 ЕО, ако в нейния обхват попадаха само положения, при които дружество заемодател има в местното дружество заемополучател дялово участие, позволяващо му да упражнява безспорно влияние върху последното.

20 Както посочват Itelcar и Европейската комисия по отношение на разглежданата в главното производство уредба, съгласно определението по член 58, параграф 4 от CIRC понятието „специални връзки“ не се отнася само до положения, при които дружеството заемодател от трета държава упражнява безспорно влияние по смисъла на цитираната по-горе практика на Съда върху местното дружество заемополучател поради дяловото си участие в неговия капитал. По-специално изброените в посочения параграф 4, буква g) положения, които се отнасят до търговски, финансови, професионални или правни отношения между въпросните дружества не означава по необходимост, че дружеството заемодател има дялово участие в капитала на дружеството заемополучател.

21 В съдебното заседание в отговор на поставен от Съда въпрос португалското правителство отбелязва впрочем, че посочената правна уредба се прилага само спрямо положения, в които дружеството заемодател има пряко или косвено дялово участие в капитала на дружеството заемополучател.

22 Дори да се предположи обаче, че прилагането на разглежданата в главното производство правна уредба се ограничава до положения, които се отнасят до връзките между дружество заемополучател и дружество заемодател, което притежава най-малко 10 % от капитала или от правата на глас в първото дружество, или че между дружествата, в които едни и същи титуляри имат подобно дялово участие съгласно предвиденото в член 58, параграф 4, букви a) и b) от CIRC, се налага изводът, че дялово участие в такъв размер не означава непременно, че неговият титуляр упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството, в което е акционер (вж. в този смисъл Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars, C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 20, и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 58).

23 Следователно местно дружество може, независимо от наличието или размера на дяловото участие в неговия капитал от страна на дружество заемодател от трета държава, да се позовава на разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали, за да оспори законосъобразността на подобна национална уредба (вж. по аналогия Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 104).

24 Наред с това в настоящия случай не е налице опасност при тълкуването на посочените разпоредби от гледна точка на отношенията с трети държави установените в тях дружества заемодатели, които не попадат в границите на териториалния обхват на свободата на установяване, да се възползват от посочената свобода. Всъщност, обратно на изтъкнатото от португалското правителство в съдебното заседание, национална правна уредба като разглежданата в главното производство не урежда условията за достъп до пазара на тези дружества в съответната държава членка, а се отнася само до данъчното третиране на лихвите, които се припадат на квалифицирана като свръхзадлъжнялост част от дълг, договорен от местно дружество с дружество от трета държава, с което то има специални връзки по смисъла на член 58, параграф 4 от CIRC (вж. по аналогия Решение от 13 ноември 2012 г. Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 100).

25 Поради това правна уредба като разглежданата в главното производства трябва да бъде анализирана само от гледна точка на свободното движение на капитали, уредено в член 56 ЕО.

*По наличието на ограничение и на евентуални основания за него*

26 Необходимо е да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (Решение от 10 май 2012 г. по дело Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, точка 14 и цитираната съдебна практика).

27 От постоянната съдебна практика следва също, че забранените с член 56, параграф 1 ЕО ограничения на движението на капитали обхващат мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (Решение от 25 януари 2007 г. по дело Festersen, C-370/05, Сборник, стр. I-1129, точка 24, както и Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др., посочено по-горе, точка 15).

28 В конкретния случай от член 61, параграф 1 от CIRC следва, че в случай на свръхзадлъжнялост на местно дружество към установено в трета държава образувание, с което то има специални връзки по смисъла член 58, параграф 4, припадащите се лихви на считаната за свръхзадлъжнялост по смисъла на член 61, параграф 3 част от дълга не могат да се приспадат за целите на установяването на облагаемата печалба на местното дружество.

29 В замяна, от член 61, параграф 1 от CIRC следва също, че се допуска възможността лихвите да се приспадат, когато дружеството заемодател е местно лице за територията на Португалия или за друга държава членка.

30 Както признава португалското правителство, в хипотезата, в която Съдът би приел, че разглежданото в главното производство положение попада в обхвата на свободното движение на капитали, това положение има за последица по-неблагоприятно данъчно третиране на местно дружество, договорило задължение над определен размер към установено в трета държава дружество, спрямо местно дружество, договорило такова задължение към дружество, което е местно лице за територията на Португалия или за друга държава членка.

31 Подобно неблагоприятно третиране може да възпре местно дружество да задлъжнее в считана за свръхзадлъжнялост степен към установено в трета държава дружество, с което то има специални връзки по смисъла на разглежданата в главното производство правна уредба. Ето защо то представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по-принцип е забранено от член 56 ЕО.

32 От установената практика на Съда следва, че подобно ограничение не би могло да се допусне, освен ако не е обосновано с императивно съображение от общ интерес. Освен това в подобен случай то трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение от 13 ноември 2012 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе, точка 55 и цитираната съдебна практика).

33 Португалското правителство твърди, че разглежданата в главното производство правна уредба има за цел борбата с данъчните измами и с неплащането на данъци посредством предотвратяването на практиката на „декапитализиране“, която се състои в намаляване на облагаемата с корпоративния данък основа в Португалия посредством плащането на подлежащи на приспадане лихви вместо на неподлежащи на приспадане печалби. Тази практика имала за цел произволното прехвърляне на облагаеми доходи от тази държава членка към трета държава, като последицата била, че печалбата на дадено дружество нямало да се облага в държавата, в която е реализирана.

34 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика национална мярка, която ограничава свободното движение на капитали, може да бъде обоснована, когато се отнася конкретно до изцяло привидни договорености, които не отразяват стопанската действителност и чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка, и по-специално да се заобиколи обикновено дължимият данък върху реализираната печалба от дейности, извършени на националната територия (вж. в този смисъл Решение от 13 март 2007 по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 72 и 74, и Решение от 17 септември 2009 г. по дело Glaxo Wellcome,C-182/08, Сборник, стр. I-8591, точка 89).

35 Като предвижда, че определени лихви, платени от местно дружество на установено в трета държава дружество, с което то има специални връзки, не подлежат на приспадане за целите на установяването на облагаемата печалба на местното дружество, подобно законодателство може да предотврати практики, чиято единствена цел е да заобиколят обикновено дължимия данък върху реализираната печалба от дейности, извършвани на национална територия. От това следва, че подобно законодателство е годно да постигне целта за борба с данъчните измами и с неплащането на данъци (вж. по аналогия Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 77).

36 При все това трябва да се провери дали посоченото законодателство не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

37 В това отношение от практиката на Съда следва, че може да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за предотвратяване на данъчните измами и неплащането на данъци законодателство, което при определяне дали дадена сделка представлява изцяло привидна договореност, постигната единствено за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти и което във всички случаи, при които наличието на подобна привидна договореност не може да бъде изключено, предоставя възможност на данъчнозадълженото лице, без да го подлага на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка (вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 82, и Решение от 5 юли 2012 г. по дело SIAT, C-318/10, точка 50).

38 Също така Съдът вече е приел, че когато разглежданата сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при условията на пълна конкуренция, за да не бъде счетена за несъразмерна, коригиращата данъчна мярка трябва да се ограничи до частта, която надхвърля онова, което би било договорено при подобни условия (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 83, и Решение по дело SIAT, точка 52).

39 В настоящия случай е вярно, че от една страна, член 61, параграф 6 от CIRC предвижда, че с изключение на случаите на задлъжнялост към образувание, което е местно лице за държава, територия и или област с явно по-благоприятен данъчен режим, местното дружество, чийто дълг към дружество в трета държава, с което то има специални връзки, се счита за свръхзадлъжнялост, може да докаже, че при подобни условия е щяло да задлъжнее в същата степен от независимо образувание. От друга страна, по силата на член 61, параграф 1 от CIRC само лихвите, припадащи се на считаната за свръхзадлъжнялост част не подлежат на приспадане за целите на установяването на облагаемата печалба.

40 Независимо от това правна уредба като разглежданата в главното производство надхвърля необходимото за постигането на нейната цел.

41 Всъщност, както е видно от точка 20 от настоящото решение, съгласно определението по член 58, параграф 4 от CIRC понятието „специални връзки“ обхваща положения, при които не е задължително дружеството заемодател от трета държава да има дялово участие в капитала на местното дружество заемополучател. При липсата на такова дялово участие от предвидения в член 61, параграф 3 от CIRC метод на изчисление на свръхзадлъжнялостта следва, че всяка съществуваща между двете дружества задлъжнялост би трябвало да се счита за свръхзадлъжнялост.

42 Налага се изводът, че при изложените в предходната точка обстоятелства, разглежданата в главното производство правна уредба засяга и форми на поведение, по отношение на които не може да се твърди, че не отразяват стопанската действителност. Тъй като при тези обстоятелства се прилага презумпцията, че облагаемата основа на дължимия от местното дружество заемополучател корпоративен данък намалява, посочената правна уредба надхвърля необходимото за постигането на нейната цел.

43 Освен това, доколкото съгласно обобщените в точка 21 от настоящото решение уточнения, направени от португалското правителство, разглежданата в главното производство правна уредба се прилага само по отношение на положения, при които дружеството заемодател притежава пряко или косвено дялово участие в капитала на дружеството заемополучател, поради което изтъкнатото в точка 41 от настоящото решение обстоятелство не е налице, непроменен остава фактът, че подобно ограничаване на обхвата на посочената правна уредба не произтича от нейния текст, който, напротив, по-скоро навежда на мисълта, че се имат предвид и специални връзки, при които няма такова дялово участие.

44 При тези обстоятелства посочената правна уредба не допуска нейният обхват да се установи предварително и достатъчно точно. Тя следователно не отговаря на изискванията на правната сигурност правните норми да бъдат ясни, точни и предвидими, що се отнася до техните последици, особено когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и за дружествата. Впрочем правило, което не отговаря на изискванията на принципа на правна сигурност, не може да се разглежда като пропорционално на преследваните цели (вж. Решение по дело SIAT, посочено по-горе, точки 58 и 59).

45 Предвид гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която не предоставя възможност за целите на установяването на облагаемата печалба да се приспадат като данъчни

разходи лихвите, които се припадат на считаната за свръхзадлъжнялост част от дълг и които са платени от местно дружество на установено в трета държава дружество заемодател, с което то има специални връзки, а предоставя възможност да се приспадат такива лихви, платени на местно дружество заемодател, с което дружеството заемополучател има такива връзки, при положение че когато установеното в трета държава дружество няма дялово участие в капитала на местното дружество заемополучател, посочената правна уредба обаче съдържа презумпцията, че цялото задължение на последното дружество е част от договореност с цел да се избегне обичайно дължимият данък, или при положение че посочената правна уредба не предоставя възможност нейният обхват да се определи предварително и достатъчно точно.

**По съдебните разноски**

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

**Член 56 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която не предоставя възможност за целите на установяването на облагаемата печалба да се приспадат като данъчни разходи лихвите, които се припадат на считаната за свръхзадлъжнялост част от дълг и които са платени от местно дружество на установено в трета държава дружество заемодател, с което то има специални връзки, а предоставя възможност да се приспадат такива лихви, платени на местно дружество заемодател, с което дружеството заемополучател има такива връзки, при положение че когато установеното в трета държава дружество няма дялово участие в капитала на местното дружество заемополучател, посочената правна уредба обаче съдържа презумпцията, че цялото задължение на последното дружество е част от договореност с цел да се избегне обичайно дължимият данък, или при положение че посочената правна уредба не предоставя възможност нейният обхват да се определи предварително и достатъчно точно.**

Подписи