Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

26 октомври 2017 година*

„Преюдициално запитване — Корпоративни данъци — Директива 90/435/ЕИО — Член 1, параграф 2 и член 4, параграф 2 — Дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Обща система за данъчно облагане — Възможност за приспадане от облагаемата печалба на дружеството майка — Национални разпоредби, чиято цел е да се избегне двойното облагане на разпределяните от дъщерните дружества печалби — Неотчитане на наличието на връзка между лихвите по заеми и финансирането на дяловото участие, от което са изплатени дивиденти“

По дело C-39/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен, Белгия) с акт от 8 януари 2016 г., постъпил в Съда на 25 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

Argenta Spaarbank NV

срещу

Belgische Staat,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, A. Tizzano (докладчик), заместник-председател на Съда, E. Levits, A. Borg Barthet и M. Berger, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 март 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Argenta Spaarbank NV, от B. De Cock и K. Van Duyse, advocaten,

– за белгийското правителство, от J.-C. Halleux, P. Cottin и M. Jacobs, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от W. Roels, в качеството на представител,

* Език на производството: нидерландски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 27 април 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2 и член 4, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Argenta Spaarbank NV и Belgische Staat (белгийската държава) относно законосъобразността на издаден за това дружество акт за установяване на задължение за плащане на корпоративен данък за 2000 г. и 2001 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Трето съображение от Директива 90/435 гласи:

„като има предвид, че действащите данъчни разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки, сериозно варират между отделните държави членки и като цяло са по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагат към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка; като има предвид, че по тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки е поставено в неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка; като има предвид, че е необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да бъде улеснено групирането на дружества“.

4 Член 1 от тази директива предвижда:

„1. Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

– разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава, която е била генерирана от техните дъщерни дружества в други държави членки,

– разпределението на печалба от дружествата от съответната държава на дружества в други държави членки, които са техни дъщерни дружества.

2. Настоящата директива не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива[,] основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите“.

5 Съгласно член 3 от посочената директива:

„1. За целите на прилагането на настоящата директива,

а) статут на дружество майка се дава на всяк[о] дружество в една държава членка, което отговаря поне на условията, предвидени в член 2 и притежава дял от най-малко 25 % от капитала на дружество от друга държава членка, което отговаря на същите условия;

б) „дъщерно дружество“ означава дружество, чийто капитал включва дял като този, упоменат в буква а).

2. Чрез дерогация от параграф 1 държавите членки разполагат с възможността:

– чрез двустранно споразумение да предвидят за критерий правата на глас вместо дела от капитала,

– да не прилагат настоящата директива по отношение на дружествата на съответната държава членка, които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки, или по отношение на онези техни дружества, в които дружество на друга държава членка не притежава дял за непрекъснат период от поне две години“.

6 Член 4, параграфи 1 и 2 от същата директива предвижда:

„1. В случаите[,] когато едно дружество майка по силата на асоциирането си със своите дъщерни дружества получава разпределена печалба, държавата по регистрация на дружеството майка, освен когато дъщерното дружество е ликвидирано, трябва:

– или да се въздържа от облагане на такава печалба,

– или да облага такава печалба, като разреши на дружеството майка да приспада от размера на дължимия данък частта от корпоративния данък, платена от дъщерното дружество, която е свързана с тази печалба и, в дадени случаи, сумата на данъка, удържан при източника, начислен от държавата членка по регистрация на дъщерното дружество, съгласно изключенията, предвидени в член 5, до размера на сумата на съответния данък в държавата.

2. Всяка държава членка обаче си запазва възможността да предвиди, че разноските, свързани[…] с дяловете[,] и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка. В случаите, когато разходите по управлението на дяловете[…] представляват фиксирана сума, тя не може да надвишава 5 % от печалбата, разпределена от дъщерното дружество“.

Белгийското право

7 Директива 90/435 е транспонирана в белгийското право със Закона от 23 октомври 1991 г. (*Moniteur Belge* от 15 ноември 1991 г., стр. 25619), който изменя действащия тогава режим на окончателно обложените доходи (наричан по-нататък „РООД“).

8 След кодифицирането на правната уредба в областта на подоходното облагане през 1992 г. релевантните разпоредби относно РООД са обединени в членове 202, 204 и 205 от Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.), координиран с Кралски указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закон от 12 юни 1992 г. (притурка към *Moniteur Belge* от 30 юли 1992 г., наричан по-нататък „WIB92“); разпоредби за прилагане са предвидени в Arrêté royal d’exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (Кралски указ за прилагане на Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г.) от 27 август 1993 г. (*Moniteur Belge* от 13 септември 1993 г., стр. 20096).

9 Съгласно посочените разпоредби дадено дружество може да приспадне от финансовия си резултат 95 % от дивидентите, които е получило от дъщерните си дружества по смисъла на Директива 90/435, като окончателно обложени доходи (наричано по-нататък „приспадането на окончателно обложените доходи“).

10 Функционирането на РООД може да се опише накратко, както следва. На първо време разпределеният от дъщерното дружество дивидент трябва да се включи в облагаемата основа на дружеството майка. След това този дивидент се приспада от облагаемата основа, но само доколкото за съответния данъчен период след приспадане на останалата освободена от облагане печалба остава положително салдо на печалбата.

11 В този контекст с loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses (Закон от 20 декември 1995 г. с данъчни, финансови и други разпоредби) (*Moniteur Belge* от 23 декември 1995 г., стр. 34578) в WIB92 се добавя член 198, точка 10°. Той предвижда в редакцията, приложима за фактите по главното производство:

„Не се считат за оперативни разходи:

[…]

10° Без да се засяга прилагането на член 55 [от WIB92] — платените лихви до размера на подлежащите на приспадане съгласно членове 202—204 [от WIB92] дивиденти, получени от дадено дружество от определени акции или дялове, които към момента на тяхното прехвърляне не са били притежавани от това дружество за непрекъснат период от поне една година.

[Предходната алинея] не се прилага за акции или дялове в свързани дружества или в дружества, с които има връзка на дялово участие, дори когато те представляват краткосрочни инвестиции, нито за другите акции и дялове под формата на дълготрайни финансови активи“.

12 Член 202 от WIB92, в редакцията му, приложима за фактите по главното производство, гласи следното:

„§ 1. От печалбата за данъчния период се приспадат, доколкото са включени в нея, и:

1° дивидентите, с изключение на доходите, получени при прехвърляне на дружество на собствените му акции или дялове или при пълна или частична подялба на имуществото на дружество;

[…]

§ 2. Посочените в параграф 1, точки 1° и 2° доходи подлежат на приспадане само доколкото към датата на тяхното разпределяне или плащане дружеството получател има дял в капитала на разпределящото дружество не по-малко от 5 % или чиято инвестиционна стойност е поне [50 милиона белгийски франка (BEF) (около 1 240 000 [EUR])]“.

Това условие не се прилага за доходи:

1° получавани от посочените в член 56, параграф 1 кредитни институции […]“.

13 Член 204 от WIB92, в редакцията му, приложима за фактите по главното производство, предвижда:

„Доходите, подлежащи на приспадане съгласно член 202, параграф 1, точки 1°, 3° и 4°, се считат за включени в печалбата за данъчния период в размер до 95 % от събраната или получена сума, евентуално увеличена с действителния или фиктивен авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали, или, по отношение на посочените в член 202, параграф 1, точки 4° и 5° доходи, намалена с изплатената на продавача лихва, когато ценните книги са придобити през данъчния период“.

14 Съгласно член 106, параграф 5 от Arrêté royal d’exécution du code des impôts sur les revenus 1992, du 27 août 1993 (Кралски указ от 27 август 1993 г. за прилагане на Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г.), в редакцията му, приложима за фактите по главното производство:

„Авансов данък върху доходите от движими вещи и капитали не се събира за дивидентите, дължими от белгийско дъщерно дружество на дружество майка от друга държава — членка на Европейската икономическа общност.

Това не се прилага, ако участието на дружеството майка, което е основание за изплащане на дивидентите, не е най-малко 25 % от капитала на дъщерното дружество и това минимално участие от 25 % не е или не е било притежавано без прекъсване в продължение на поне една година.

За целите на прилагането на първа и втора алинея „дъщерно дружество“ и „дружество майка“ са дъщерните дружества и дружествата майки по смисъла на Директива [90/435]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 Argenta Spaarbank е лицензирана кредитна институция по белгийското право, която през стопанските 1999 г. и 2000 г. (данъчни 2000 г. и 2001 г.) получава дивиденти от дяловите си участия в белгийски предприятия и такива от други държави — членки на Европейския съюз, като към момента на изплащане на дивидентите в някои случаи тя е участвала в съответното предприятие от по-малко от една година, а в други — от повече от една година.

16 Съгласно членове 202 и 204 от WIB92, в редакцията им, приложима за фактите по главното производство, в качеството на дружество майка Argenta Spaarbank е приспаднало окончателно обложените доходи в размер до 95 % от посочените дивиденти.

17 Освен това предвид качеството му на кредитна институция през въпросните стопански години то плаща и лихви в размер на 11 702 186 712 BEF (около 290 090 000 EUR) и 13 322 033 492 BEF (около 330 245 000 EUR), които са вписани в позиция „Лихви и подобни разходи“ от отчета за приходите и разходите.

18 Както е видно от акта за преюдициално запитване, тези лихви не са платени по заеми, получени с оглед на придобиването на участия в капитала на дъщерно дружество. Напротив, това са лихви по спестовни и разплащателни сметки, срочни депозити и други инвестиционни продукти, които Argenta Spaarbank като кредитна институция предлага на клиентите си, и поради това тези лихви е можело да бъдат приспаднати като оперативни разходи.

19 Съгласно член 198, точка 10° от WIB92 обаче не подлежат на приспадане всички платени лихви до размера на подлежащите на приспадане съгласно членове 202—204 от WIB92 дивиденти, получени от дадено дружество майка от акции или дялове, които към момента на тяхното

прехвърляне са били притежавани от това дружество за непрекъснат период от поне една година, като не се изисква наличието на причинно-следствена връзка между такива лихви и дивидентите, за които е приложено приспадането на окончателно обложените доходи.

20 При все това Argenta Spaarbank е получило сумите в размер на 3 059 292 BEF (около 75 838 EUR) през стопанската 1999 г. (данъчна 2000 г.) и в размер на 11 960 419 BEF (около 296 490 EUR) през стопанската 2000 г. (данъчна 2001 г.) като дивиденти от дялови участия, които към момента на изплащането са били притежавани от по-малко от една година.

21 Поради това в съответствие с член 198, точка 10° от WIB92 данъчната администрация издава за Argenta Spaarbank два ревизионни акта за данъчните 2000 г. и 2001 г., като посочва, че лихвите в размер съответно на 75 837,87 EUR и 296 491,04 EUR са добавени към „неподлежащите на приспадане разходи“, поради което не могат да бъдат приспаднати от облагаемата печалба на това дружество майка.

22 С решение от 4 май 2004 г. регионалният директор на Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Национален контролен център I на данъчната администрация по въпросите на корпоративното облагане и облагането на доходите на физическите лица, Белгия) отхвърля жалбите, подадени от Argenta Spaarbank по административен ред срещу тези ревизионни актове.

23 На 3 август 2004 г. Argenta Spaarbank обжалва това решение пред запитващата юрисдикция, Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен, Белгия), с искане да бъдат отменени посочените ревизионни актове и твърди по-специално че член 198, точка 10° от WIB92 не е съвместим с член 4, параграф 2 от Директива 90/435, тъй като последната разпоредба позволявала единствено на държавите членки да разглеждат като неподлежащи на приспадане лихвите, които са в причинно-следствена връзка с дивидентите, за които е приложено приспадане на окончателно обложените доходи.

24 При това положение Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Нарушава ли член 198, точка 10° от WIB92, в редакцията му, в сила през данъчните 2000 г. и 2001 г., член 4, параграф 2 от Директива[90/435], доколкото първата разпоредба гласи, че не се считат за оперативни разходи лихвите до размера на подлежащите на приспадане по членове 202—204 от WIB92 дивиденти, които дадено дружество е получило от дялове или акции, които към момента на прехвърлянето това дружество не е притежавало за непрекъснат срок от поне една година, като не се прави разлика дали посочените разходи за лихви са или не са във връзка с (финансирането на) придобиването на капиталовото участие, въз основа на което са получени подлежащите на освобождаване от облагане дивиденти?

2) Представлява ли член 198, точка 10° от WIB92, в редакцията му, в сила през данъчните 2000 г. и 2001 г., разпоредба, която има за цел предотвратяване на данъчните измами и злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива[90/435], и при утвърдителен отговор, надхвърля ли член 198, точка 10° от WIB92 необходимото за предотвратяването на такива данъчни измами или злоупотреби, доколкото предвижда, че не се считат за оперативни разходи лихвите до размера на подлежащите на освобождаване от облагане по реда на членове 202—204 [WIB92] дивиденти, получени от дадено дружество от дялове или акции, които към момента на прехвърлянето им това дружество не е притежавало за непрекъснат период от поне една година, като не се прави разлика дали посочените разходи за лихви са или не са във връзка с (финансирането на) придобиването на капиталовото участие, въз основа на което са получени подлежащите на освобождаване от облагане дивиденти?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

25 Белгийското правителство твърди, че преюдициалното запитване е недопустимо. В подкрепа на това възражение за недопустимост то припомня, че член 198, точка 10° от WIB92 позволява на белгийските данъчни органи да отхвърлят като неподлежащи на приспадане разходи всички лихви, платени от дружество майка през съответния данъчен период, до размера на дивидентите от участия в капитала на дъщерно дружество, които дружеството майка притежава от по-малко от една година и за които се прилага приспадането на окончателните обложените доходи.

26 При това положение белгийското правителство твърди, че този член безспорно е сходен с член 4, параграф 2 от Директива 90/435, доколкото предлага средство за борба с представляващата злоупотреба практика да се сключват заеми с цел да се намали облагаемата основа на дружеството майка, като се пораждат подлежащи на приспадане лихви посредством придобиването на дялови участия в дъщерни дружества, от които се получават също подлежащи на приспадане дивиденти.

27 При все това, доколкото член 198, точка 10° от WIB92 имал за непряка последица неутрализирането на приспадането по членове 202—204 от WIB92 на дивидентите от краткотрайни участия, трябвало да се приеме, че този член попада в обхвата на член 3, параграф 2 от Директива 90/435, който позволява на държавите членки да не прилагат установения в тази директива режим на приспадане на печалбите за дружества, „които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки“. Всъщност според белгийското правителство последната разпоредба предполага, че в описаната в нея хипотеза държавите членки не са длъжни да се съобразят с Директива 90/435. Следователно те имали възможност не само да не предоставят предимствата, предвидени в член 4, параграф 1 от посочената директива, но и да приемат дадени разходи за неподлежащи на приспадане в степен или при условия, които не съответстват на предвиденото в член 4, параграф 2 от Директивата, или пък да приложат разпоредба, която цели предотвратяването на измамите и злоупотребите по смисъла на член 1, параграф 2 от Директивата и надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

28 Поради това член 198, точка 10° от WIB92 се отнасял до положение, което не попадало в приложното поле на Директива 90/435.

29 В това отношение следва да се отбележи, че член 3, параграф 2, второ тире от Директива 90/435 предвижда — по дерогация от параграф 1 на този член — „възможност“ за държавите членки да „не прилагат“ Директивата за онези техни дружества, които не притежават дялове за непрекъснат период от поне две години, квалифициращи ги като дружества майки, или за онези техни дружества, в които дружество на друга държава членка не притежава дял за непрекъснат период от поне две години.

30 Съгласно текста ѝ тази разпоредба не установява общо изключение от приложното поле на Директива 90/435, а само възможност за държавите членки, като тези от тях, които искат да я упражнят, трябва да предвидят съответната уредба в националното си право. В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда разпоредбите на дадена директива трябва да се прилагат с неоспорима задължителна сила, с необходимата специфичност, точност и яснота, за да се спази изискването за правна сигурност (вж. решение от 15 октомври 2015 г., Комисия/Германия, C-137/14, EU:C:2015:683, т. 51 и цитираната съдебна практика).

31 По този въпрос е важно да се констатира, че запитващата юрисдикция дава различно тълкуване на системата на WIB92, и по-специално на член 198, точка 10° от WIB92, спрямо застъпеното пред Съда от белгийското правителство.

32 Всъщност тази юрисдикция отбелязва, че белгийският законодател първоначално транспонира Директива 90/435 във вътрешното право, като я прилага за всички белгийски дружества майки, без изрично да предвиди, че дружествата трябва да притежават акции през определен минимален период, за да придобият качеството на дружество майка на дъщерното дружество, в което са придобили участие, и за да могат да се позоват на правото да приспаднат получените от тези акции дивиденти.

33 Според запитващата юрисдикция поради това при приемането на WIB92 Кралство Белгия не е упражнило възможността, призната на държавите членки в първата част на член 3, параграф 2, второ тире от Директива 90/435.

34 За сметка на това, като анализира подробно подготвителната дейност по член 198, точка 10° от WIB92, както и неговите предмет и цел, запитващата юрисдикция приема, че с тази разпоредба в белгийското право се транспонира член 4, параграф 2 от Директива 90/435, тъй като тя има за цел да възпрепятства белгийските дружества майки да извършват двойно данъчно приспадане, като придобиват чрез подлежащо на приспадане външно финансиране акции в дъщерни дружества, по които се изплащат също подлежащи на приспадане дивиденти.

35 Следователно липсата на изискване в член 198, точка 10° от WIB92 за наличие на връзка между придобиването на такива акции и финансирането на тази сделка се дължала не на волята на белгийския законодател да неутрализира приспадането на дивидентите от краткотрайни участия, като упражни предвидената в първата част на член 3, параграф 2, второ тире от Директива 90/435 възможност, а да преодолее практическите затруднения на данъчната администрация да проверява конкретната връзка между финансирането на дадена сделка и придобитото имущество при прилагане на дерогацията по член 4, параграф 2 от посочената директива.

36 Именно въз основа на това тълкуване на член 198, точка 10° от WIB92 запитващата юрисдикция приема, че за разрешаване на спора, с който е сезирана, е необходимо да се отправи преюдициалното запитване по настоящото дело.

37 Съгласно постоянната практика на Съда в рамките на сътрудничеството между него и националните юрисдикции, въведено с член 267 ДФЕС, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които той поставя на Съда (решения от 22 декември 2008 г., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, т. 16 и от 21 декември 2016 г., Vervloet и др., C-76/15, EU:C:2016:975, т. 56 и цитираната съдебна практика).

38 Освен това е важно да се уточни, че не е задача на Съда в рамките на преюдициално запитване да се произнася по тълкуването на националните разпоредби, нито да преценява дали даденото от запитващата юрисдикция тълкуване е правилно. Всъщност в рамките на разпределението на правомощията между общностните и националните съдилища Съдът трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, в който се вписват преюдициалните въпроси, така както е очертан с акта за преюдициално запитване (решение от 23 април 2009 г., Angelidaki и др., C-378/07—C-380/07, EU:C:2009:250, т. 48 и цитираната съдебна практика).

39 От посоченото по-горе следва, че при анализ на повдигнатото от белгийското правителство възражение за недопустимост трябва да се взема предвид само даденото от запитващата юрисдикция тълкуване на член 198, точка 10° от WIB92, както е припомнено по същество в точки 32—35 от настоящото решение.

40 Предвид това тълкуване обаче и предвид съдебната практика, припомнена в точка 30 от настоящото решение, следва да се приеме, че разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92 попада в приложното поле на Директива 90/435, тъй като с оглед на текста ѝ не би могло да се приеме, че тя попада пряко или на още по-силно основание непряко, както твърди белгийското правителство, в обхвата на предвидената в първата част на член 3, параграф 2, второ тире от тази директива факултативна дерогация.

41 Поради това преюдициалното запитване по настоящото дело трябва да се приеме за допустимо.

По същество

По първия въпрос

42 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 4, параграф 2 от Директива 90/435 допуска разпоредба от националното право като член 198, точка 10° от WIB92, съгласно която лихвите, платени от дружество майка по заем, не подлежат на приспадане от облагаемата му печалба до размера на вече подлежащите на данъчно приспадане дивиденти от дяловете, които дружеството майка е притежавало в капитала на дъщерни дружества през по-малко от една година, дори и лихвите да не са платени във връзка с финансирането на дяловите участия.

43 Съгласно постоянната практика на Съда, за да бъде полезен с отговора си на този въпрос, той следва да вземе предвид не само текста на член 4, параграф 2 от Директива 90/435, но и целта и системата на тази директива (вж. в този смисъл решения от 3 април 2008 г., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, т. 22, от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 26 и от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 24).

44 В самото начало следва да се констатира, че от текста на член 4, параграф 2 от Директива 90/435 ясно и недвусмислено следва, че с тази разпоредба само се позволява на държавите членки да изключат възможността за приспадане от облагаемата печалба на дадено дружество майка единствено на „разноските, свързани[…] с дяловете“ му в капитала на дъщерно дружество.

45 Следователно от самия текст на тази разпоредба следва, че тя не позволява на държавите членки да изключват възможността за такова приспадане, що се отнася до всички лихви по заеми на дружество майка до размера на доходите, получени от неговите дялови участия в дъщерните му дружества.

46 В потвърждение на това буквално тълкуване са системата на Директива 90/435 и преследваната с нея цел.

47 В това отношение следва да се припомни, че както следва от трето съображение от Директива 90/435, тя цели чрез въвеждането на обща данъчна система да премахне всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на равнището на Европейския съюз. Така тази директива има за цел да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дъщерно дружество от

една държава членка разпределя на дружеството майка, установено в друга държава членка (решения от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 27 и от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 25).

48 Следователно посочената директива има за цел посредством механизмите, предвидени в член 4, параграф 1 и член 5, параграф 1 от нея, да се предотврати двойното данъчно облагане на печалбата, разпределена от дъщерни дружества на дружествата майки, като се избегне разпределената печалба да бъде обложена веднъж при дъщерното дружество и втори път — при дружеството майка (вж. в този смисъл решения от 3 април 2008 г., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, т. 27, от 12 февруари 2009 г., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, т. 29, от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 57 и от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 36).

49 Що се отнася по-конкретно до член 4, параграф 1 от Директива 90/435, той предвижда, че когато дружество майка по силата на сдружаването си със свое дъщерно дружество получава разпределена печалба, държавата членка по регистрация на дружеството майка или се въздържа да облага тази печалба, или разрешава на дружеството майка да приспадне от размера на дължимия данък частта от платения от дъщерното дружество данък, свързана с тази печалба, и евентуално сумата по данъка, удържан при източника от държавата членка по регистрация на дъщерното дружество, до размера на сумата на съответния данък в държавата (решения от 12 декември 2006 г., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, т. 102, от 3 април 2008 г., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, т. 25 и от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2017:180, т. 37).

50 Следователно член 4, параграф 2 от Директива 90/435 предвижда като изключение възможността на държавите членки да предвидят, че разноските, свързани с дяловете, и загубите, произтичащи от разпределението на печалбата на дъщерното дружество, няма да могат да се приспадат от облагаемата печалба на дружеството майка.

51 В този контекст, от една страна, следва да се подчертае, че тази разпоредба трябва да бъде тълкувана буквално и поради това, съгласно постоянната практика на Съда, не може да ѝ се придава съдържание, по-широко от буквалния ѝ смисъл (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 1996 г., Denkavit и др., C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 27 и от 25 септември 2003 г., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, т. 86).

52 От друга страна, важно е да се констатира, че установеното в член 4, параграф 2 от Директива 90/435 правило би лишило от полезно действие това, установено в параграф 1 от посочения член, ако първото правило трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да не допускат приспадането от облагаемата печалба на дружеството майка на всички разходи за лихви по заеми до размера на освободените от облагане дивиденти, които то получава от участието си в капитала на свое дъщерно дружество, без тази забрана за приспадане да бъде ограничена до разходите за лихви, свързани с финансирането на такова участие, от което се получават дивидентите. Всъщност подобно тълкуване би означавало на държавите членки да се позволи да увеличат непряко облагаемия доход на дадено дружество майка, като по този начин засегнат неутралността в данъчен смисъл на дивидентите, които дъщерно дружество от една държава членка разпределя на дружеството си майка, установено в друга държава членка.

53 На последно място, разгледаното в точки 44 и 45 от настоящото решение буквално тълкуване на правилото в член 4, параграф 2 от Директива 90/435 единствено е съвместимо със специфичната цел на тази разпоредба в системата на Директива 90/435.

54 Всъщност признатата с тази разпоредба възможност на държавите членки има за цел да възпрепятства дружествата майки да ползват двойно данъчно предимство, произтичащо, от една страна, от печалбата, освободена от данък съгласно член 4, параграф 1, първо тире от Директива 90/435, и от друга, от намаление на данъка посредством приспадане като разходи на загубите от намаляване стойността на дяловете в резултат на разпределянето на посочената печалба (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, т. 42).

55 В тази перспектива член 4, параграф 2 от Директива 90/435 трябва неминуемо да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки единствено да възпрепятстват дружествата майки да ползват посоченото в предходната точка двойно данъчно предимство. Всъщност би било явно надхвърлено необходимото за постигане на такава цел, ако на държавите членки се позволи да не допускат приспадане от дружествата майка на лихвите, които не са платени във връзка с придобиването на дялови участия, от които се разпределят посочените освободени печалби.

56 Следователно не може да се приеме, че дерогацията по член 4, параграф 2 от Директива 90/435 е надлежно транспонирана с национална разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92, която изключва общо и автоматично възможността за данъчно приспадане като разноски или професионални разходи на лихвите по заеми на дружеството майка до размера на дивидентите от участие на това дружество в капитала на дъщерно дружество, които вече подлежат на данъчно приспадане, дори и тези лихви да не са платени във връзка с финансирането на придобиването на участието.

57 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 4, параграф 2 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92, съгласно която лихвите, платени от дружество майка по заем, не подлежат на приспадане от облагаемата му печалба до размера на вече подлежащите на данъчно приспадане дивиденти от дяловете, които дружеството майка е притежавало в капитала на дъщерни дружества през по-малко от една година, дори и лихвите да не са платени във връзка с финансирането на дяловите участия.

По втория въпрос

58 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 1, параграф 2 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява на държавите членки да прилагат национална разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92.

59 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно член 1, параграф 2 от Директива 90/435 последната не забранява прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на измамите и злоупотребите.

60 Както отбелязва генералният адвокат в точка 51 от заключението си, в член 1, параграф 2 от Директива 90/435 намира отражение общият принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребата с право (решение от 5 юли 2007 г., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, т. 38), съгласно който правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Европейския съюз с цел измама или злоупотреба (в този смисъл вж. по-специално решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 69 и от 28 юли 2016 г., Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, т. 37).

61 Въпреки това е важно да се отбележи, както подчертава и генералният адвокат в точка 52 от заключението си, че в член 1, параграф 2 от Директива 90/435 е установено принципно правило, което намира конкретен израз в други разпоредби от тази директива, по-специално в

член 4, параграф 2 от нея, чиято цел е именно борбата със злоупотребата от страна на дружествата майки, изразяваща се в двойно данъчно приспадане (вж. по аналогия решение от 17 октомври 1996 г., Denkavit и др., C-283/94, C-291/94 и C-292/94, EU:C:1996:387, т. 31).

62 От отговора на първия въпрос следва обаче, че член 4, параграф 2 от Директива 90/435 не допуска национална разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92, тъй като тя надхвърля мерките, които според законодателя на Съюза са подходящи за предотвратяване на злоупотребите от страна на дружествата майки, свързани с възможността за двойно данъчно приспадане.

63 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява на държавите членки да прилагат национална разпоредба като член 198, точка 10° от WIB92, доколкото тя надхвърля необходимото за предотвратяване на измамите и злоупотребите.

По съдебните разноски

64 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 (пети състав) реши:

1) **Член 4, параграф 2 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба като член 198, точка 10° от Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г., координиран с Кралски указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закон от 12 юни 1992 г., съгласно която лихвите, платени от дружество майка по заем, не подлежат на приспадане от облагаемата му печалба до размера на вече подлежащите на данъчно приспадане дивиденти от дяловете, които дружеството майка е притежавало в капитала на дъщерни дружества през по-малко от една година, дори и лихвите да не са платени във връзка с финансирането на дяловите участия.**

2) **Член 1, параграф 2 от Директива 90/435 трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява на държавите членки да прилагат национална разпоредба като член 198, точка 10° от Кодекса за данъците върху доходите от 1992 г., координиран с Кралски указ от 10 април 1992 г. и потвърден със Закон от 12 юни 1992 г., доколкото тя надхвърля необходимото за предотвратяване на измамите и злоупотребите.**

Подписи