Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 30 септември 2021 година [1]

Дело C-257/20

„Вива Телеком България“ ЕООД
срещу
Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София
в присъствието на
Върховна административна прокуратура на Република България

(Преюдициално запитване, отправено от Върховен административен съд (България)

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Обща система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки — Член 63 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Член 49 ДФЕС — Свобода на установяване — Директива 2003/49/ЕО — Изключване на плащания под формата на лихви или роялти — Плащания по безлихвени заеми — Директива 2011/96/ЕС — Директива 2008/7/ЕО — Принцип на пълна конкуренция — Облагане с данък при източника на неизплатени лихви — Данъчна измама, избягване на данъчно облагане и данъчна злоупотреба“

I. Въведение

1. Настоящото дело се отнася до въпроса дали правото на Съюза допуска данъчно законодателство на държава членка, което в приложение на „принципа на пълна конкуренция“ и с оглед на борбата с отклонението от данъчно облагане предвижда облагането под формата на данък, удържан при източника, на фиктивни лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем, отпуснат от неговото чуждестранно дружество майка, е било длъжно при пазарни условия да заплати на последното. По този начин посоченото дело повдига позната на Съда проблематика, а именно тази за съвместимостта с разпоредбите, отнасящи се до свободното движение, на националните законодателства за борба със злоупотребата, приети в областта на прякото данъчно облагане.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

2. Настоящото преюдициално запитване е отправено в рамките на данъчен спор по българско дело относно безлихвен заем, конвертируем в капиталова вноска, който е отпуснат на установено в България дружество, а именно Вива Телеком България (наричано по-нататък „жалбоподателят“), от неговия единствен акционер — дружество InterV Investment Sàrl (наричано по-нататък „InterV Investment“), установено в Люксембург.

3. Настоящото дело ще даде възможност на Съда да се произнесе по съответствието на национално данъчно законодателство, насочено към предотвратяването на измамите, с първичното и вторичното право на Съюза в много чувствителната област на облагането на вътрешногруповите сделки в рамките на Европейския съюз.

II. Правната уредба

A. Правото на Съюза

1. Присъединяването на Република България към Европейския съюз

4. Член 20 от Протокола относно условията и договореностите за приемането на Република България и Румъния в Европейския съюз[2] и член 23 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз[3], отнасящи се до преходните мерки, предвиждат, че мерките, изброени в приложения VI към този протокол и към този акт, се прилагат по отношение на България и Румъния при условията, посочени в тези приложения.

5. В посочените приложения, озаглавени съответно „Списък по член 20 на Протокола: Преходни мерки, България“ и „Списък по член 23 на Акта за присъединяване: Преходни мерки, България“ в раздели 6 („Данъчна политика“), точки 3 се упоменава Директива 2003/49/ЕО[4], изменена с Директива 2004/76/ЕО[5], и се уточнява следното:

„България има право да не прилага разпоредбите на член 1 на [Директива 2003/49] до 31 декември 2014 г. През този преходен период, данъчната ставка върху плащанията на лихви и на роялти, извършвани към свързано дружество от друга държава членка или към място на стопанска дейност на свързано дружество от държава членка, намиращо се в друга държава членка, не трябва да надвишава 10 % до 31 декември 2010 г. и не трябва да надвишава 5 % за следващите години до 31 декември 2014 г.“.

[2] ОВ L 157, 2005 г., стр. 29.

[3] ОВ L 157, 2005 г., стр. 203, наричан по-нататък „Актът за присъединяване“.

[4] Директива на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки (ОВ L 157, 2003 г., стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75).

[5] Директива на Съвета от 29 април 2004 година за изменение на Директива 2003/49 (ОВ L 157, 2004 г., стр. 106; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 135).

2. Директива 2003/49

6. Текстът на съображения 2 и 6 от Директива 2003/49 е следният:

„(2) Това изискване понастоящем не се спазва по отношение на плащанията на лихви и роялти; национални данъчни законодателства, комбинирани, когато е уместно, с двустранни или многостранни споразумения, не могат винаги да гарантират, че е избегнато двойното данъчно облагане и тяхното приложение често е свързано с обременителни административни формалности и проблеми с паричния поток за засегнатите дружества.

[…]

(4) Премахването на данъците върху плащанията на лихви и роялти в държавата членка, където възникват, независимо дали се събират чрез удържането им при източника или чрез определянето им на базата на данъчни декларации, се явява най-подходящото средство за елиминиране на гореспоменатите формалности и проблеми и за гарантиране на уеднаквяването на данъчните условия за вътрешните и трансграничните операции. Особено необходимо е да се премахнат такива данъци по отношение на плащания, които се извършват между свързани дружества от различни държави членки, както и между места на стопанска дейност на такива дружества“.

7. Член 1 от тази директива, озаглавен „Приложно поле и процедури“, гласи:

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

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

[…]

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

[…]“.

8. Член 2, от посочената директива, озаглавен „Определения за лихва и роялти“, предвижда в буква а):

„За целите на настоящата директива:

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

9. Член 4 от същата директива, озаглавен „Изключване на плащания под формата на лихви или роялти“, гласи:

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

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

[…]

г) плащания от искове по дългове, при които няма клауза за връщане на главницата, или когато сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането.

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

10. Съгласно член 5 от Директива 2003/49, озаглавен „Измами и злоупотреби“:

„1. Настоящата директива не препятства прилагането на разпоредбите на националното право или на тези, базирани на споразумения, необходими за предотвратяването на измами или злоупотреби.

2. Държавите членки могат, при трансакции, основният мотив или един от основните мотиви на които, е данъчна измама, избягване на данъчно облагане или данъчна злоупотреба, да отнемат предимствата по настоящата директива или да откажат да я приложат“.

3. Директива 2008/7/ЕО

11. Съгласно член 3 от Директива 2008/7/ЕО[6], озаглавен „Вноски в капитала“:

„За целите на настоящата директива и при спазване на член 4 за „вноски в капитала“ се считат следните трансакции:

[…]

з) увеличаването на активите на капиталово дружество чрез предоставяне на услуги от негов член, което не води пряко до увеличаване на капитала на дружеството, но се изразява в изменение на правата в дружеството или може да повиши стойността на дружествените дялове;

и) заем, взет от капиталово дружество, ако кредиторът има право на дял от печалбата на дружеството;

й) заем, взет от капиталово дружество от негов член, съпруг/а или дете на негов член, или заем, взет от трето лице, ако е гарантиран от член, при условие че такива заеми имат същата функция като тази на увеличаването на капитала на дружеството“.

12. Член 5 от тази директива, озаглавен „Транзакции, които не подлежат на облагане с косвен данък“, предвижда в параграф 1:

„Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:

а) вноски в капитала;

б) заеми или предоставяне на услуги, които се явяват част от вноските в капитала;

[…]“.

4. Директива 2011/96/ЕС

13. Текстът на съображения 3—5 от Директива 2011/96/ЕС[7] е следният:

„(3) Целта на настоящата директива е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка.

[6] Директива на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, 2008 г., стр. 11).

[7] Директива на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8), изменена с Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г. (ОВ L 21, 2015 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директива 2011/96“).

(4) Обединението на дружества от различни държави членки може да е необходимо с цел създаване в Съюза на условия, които са аналогични на тези на вътрешен пазар и с цел по този начин да се гарантира ефикасното функциониране на този вътрешен пазар. Такива сделки не следва да бъдат препятствани от ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки. Следователно по отношение на такова обединение на дружества от различни държави членки е необходимо да се създадат данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на вътрешния пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво.

(5) Подобно обединение може да доведе до образуване на групи от дружества майки и дъщерни дружества“.

14. Съгласно член 1 от тази директива:

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

[…]

б) разпределението на печалба от дружествата от съответната държава членка на дружества в други държави членки, на които те са дъщерни дружества;

[…]

(2) Държавите членки няма да предоставят предимствата от настоящата директива на договореност или поредица от договорености, които не са действителни, като се вземат предвид всички релевантни факти и обстоятелства, и чието установяване има за своя основна цел или една от основните му цели е получаването на данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на настоящата директива.

Дадена договореност може да включва няколко етапа или части.

3. За целите на параграф 2 договореността или поредицата от договорености не се считат за действителни, дотолкова доколкото те не са създадени с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност.

4. Настоящата директива не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на укриването на данъци, данъчните измами или злоупотребите“.

15. Член 5 от посочената директива гласи:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника“.

Б. Българското право

16. Член 1, точка 4 от Закона за корпоративното подоходно облагане [8] (наричан по-нататък „ЗКПО“) предвижда:

„Този закон урежда облагането на […] доходите, посочени в този закон на местни и чуждестранни юридически лица с източник в Република България“.

17. Съгласно член 5 от ЗКПО:

„(1) Печалбите се облагат с корпоративен данък.

(2) Доходите на местни и чуждестранни юридически лица, посочени в този закон, се облагат с данък, удържан при източника“.

18. Член 12, алинея 5 от ЗКПО гласи:

„Следните доходи, начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната или изплатени от местни физически лица или от чуждестранни физически лица, които разполагат с определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната:

1. лихви, в това число лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг;

[…]“.

19. Член 16 от ЗКПО, озаглавен „Отклонение от данъчно облагане“, предвижда:

„(1) ([…] в сила от 01.01.2010 г.) Когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма, а се взема под внимание данъчната основа, която би се получила при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане.

(2) За отклонение от данъчно облагане се смята и:

[…]

3. получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;

[…]“.

[8] Обн. ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г.

20. Член 20 от ЗКПО, озаглавен „Данъчна ставка“, гласи:

„Данъчната ставка за корпоративния данък е 10 на сто“.

21. В част трета на ЗКПО, озаглавена „Данък, удържан при източника“, се съдържат по-специално членове 195—202а.

22. Член 195 от ЗКПО, озаглавен „Данък, удържан при доходи на чуждестранни лица“, предвижда:

„(1) ([…] в сила от 1.01.2011 г.) Доходите от източник в страната […] на чуждестранни юридически лица […] подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен.

(2) Данъкът по ал. 1 се удържа от местните юридически лица […], които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица […]

[…]

(6) С данък при източника не се облагат:

[…]

3. ([…] в сила от 1.01.2015 г.) доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения при условията на ал. 7—12;

[…]

(7) ([…] в сила от 1.01.2015 г.) Доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения не се облагат с данък при източника, когато едновременно са изпълнени следните условия:

[…]

(11) ([…] в сила от 1.01.2015 г.) Алинеи 7, 8, 9 и 10 не се прилагат за:

1. доходи, които представляват разпределение на печалбата или възстановяване на капитал;

[…]

4. доходи от вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга;

[…]

7. доходи от сделки, на които основният мотив или един от основните мотиви е отклонение или избягване от данъчно облагане“.

23. Член 199 от ЗКПО, озаглавен „Данъчна основа за данъка, удържан при източника за доходите на чуждестранни лица“, предвижда в алинея 1:

„Данъчната основа за определяне на данъка, удържан при източника за доходите по чл. 195, ал. 1, е брутният размер на тези доходи[…]“.

24. Член 200 от ЗКПО, озаглавен „Данъчни ставки“, предвижда в алинея 2, в редакцията ѝ, в сила от 1 януари 2011 г.:

„[…] Данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто, с изключение на случаите по чл. 200а“.

25. Считано от 1 януари 2015 г., тази разпоредба е изменена, както следва:

„[…] Данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 195 е 10 на сто“.

26. Член 200а от ЗКПО в редакцията му, в сила от 1 януари 2011 г., изменен и допълнен, считано от 1 януари 2014 г., е предвиждал до отмяната му, в сила от 1 януари 2015 г.:

„(1) Данъчната ставка на данъка върху доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения е 5 на сто, когато едновременно са изпълнени следните условия:

[…]

(5) Алинеи 1—4 не се прилагат за:

1. доходи, които представляват разпределение на печалба или възстановяване на капитал;

[…]

4. доходи от вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или връщането е след повече от 50 години от датата на емитирането на дълга;

[…]“.

27. Член 202а, озаглавен „Преизчисляване на данък при източника“, в редакцията му, в сила от 1 януари 2010 г., предвижда в алинеи 1—4[9]:

„(1) […] Чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз, или на друга държава — страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, има право да избере да преизчисли данъка при източника за доходите по чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8. Когато чуждестранното лице избере да преизчисли данъка при източника, преизчислението се извършва за всички реализирани от него доходи по чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 през годината.

(2) Когато чуждестранното лице избере да преизчисли данъка при източника за реализираните от него доходи, преизчисленият данък е равен на корпоративния данък, който би бил дължим за тези доходи, ако те са реализирани от местно юридическо лице.

[9] Съдържанието на тази разпоредба е предоставено не от запитващата юрисдикция, от данъчната администрация (отчасти) и от българското правителство (изцяло) в писмените им становища.

Когато чуждестранното лице е извършило разходи, свързани с доходите по изречение първо, за които би бил дължим данък върху разходите, ако те бяха извършени от местно юридическо лице, с този данък се увеличава сумата на преизчисления данък.

(3) Когато размерът на внесения данък при източника по чл. 195, ал. 1 превишава размера на преизчисления данък по ал. 2, разликата подлежи на възстановяване до размера на данъка при източника по чл. 195, ал. 1, който чуждестранното лице не може да приспадне от дължимия данък в държавата, където то е местно лице.

(4) Изборът за преизчисляване на данъка при източника се упражнява чрез подаване на годишна данъчна декларация по образец. Данъчната декларация се подава от чуждестранното лице в Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите — София, в срок до 31 декември на годината, следваща годината на начисляване на доходите“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

28. На 22 ноември 2013 г. жалбоподателят сключва в качеството си на заемател споразумение за заем с единствения си акционер, а именно InterV Investment, с което последното в качеството си на заемодател му предоставя конвертируем безлихвен заем, чийто падеж изтича след 60 години, считано от датата на влизане в сила на това споразумение (наричан по-нататък „спорният заем“). Посоченото споразумение предвижда, че задължението на заемателя да погаси заема отпада във всеки един момент след датата на финансирането, ако заемателят вземе решение да апортира като непарична вноска дължимия размер на заема в своя капитал.

29. На 16 октомври 2017 г. Териториалната дирекция на Национална агенция за приходите (България) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) издава ревизионен акт на жалбоподателя, като му налага на основание член 195, алинея 2 от ЗКПО задължения да заплати данък при източника върху определен лихвен доход на InterV Investment за периода от 14 февруари 2014 г. до 31 март 2015 г.

30. След като установява, че към датата на данъчната ревизия спорният заем не е бил конвертиран в капитал[10] и че заемателят нито е погасявал този заем, нито е заплащал лихви, данъчната администрация приема, че е налице сделка, водеща до „отклонение от данъчно облагане“ по смисъла на член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО, който квалифицира като такова сделката по получаване или предоставяне на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми. В своя акт данъчната администрация определя пазарния лихвен процент по заема, за да се изчислят неизплатени лихви на заемодателя, преди да наложи удържане на данък при източника от 10 % върху тях.

31. С решение от 29 март 2019 г. Административен съд София град (България), сезиран от жалбоподателя с жалба, с която оспорва законосъобразността на спорното решение, я отхвърля, като приема, че спорният заем е финансов актив на дружеството жалбоподател, от който то е получило икономическа изгода поради неплащането на лихви, докато заемодателят от своя страна е претърпял икономическа загуба поради неполучаването на

[10] Конвертирането е извършено на 31 октомври 2018 г.

тези лихви. Според тази юрисдикция заемните средства са използвани за погасяване на някои финансови задължения на заемателя, посочени в споразумението за заем, и не са елемент на собствения капитал.

32. Жалбоподателят подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция — Върховен административен съд (България) за отмяна на посоченото съдебно решение.

33. В подкрепа на жалбата жалбоподателят изтъква, че данъкът при източника се удържа върху фиктивен доход от лихви, без да се вземе предвид доказаното наличие на търговски интерес за целите на отпускането на безлихвен заем. Той поддържа също, че не е разполагал със средства за изплащане на лихви по заема и че към датата на сключване на споразумението за този заем InterV Investment е едноличен собственик на капитала. Освен това то твърди, че член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО противоречи на практиката на Съда, тъй като не позволява на страните по безлихвен заем да докажат наличие на валидни икономически съображения за отпускането на заема.

34. Алтернативно жалбоподателят поддържа, че тъй като Република България е упражнила възможността по член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49, позволяваща на държавите членки да изключат от обхвата на тази директива лихвите по заемите, които те третират за целите на данъчното облагане като доходи от капиталови инструменти, приложима е Директива 2011/96, която се отнася до този вид доходи. По силата на член 5 от тази директива обаче печалбите, които се разпределят от местно дъщерно дружество на неговото чуждестранно дружество майка, се освобождавали от данък, удържан при източника. Той добавя също, че спорният заем представлява вноска в капитала по смисъла на член 3, букви з)—й) от Директива 2008/7, която съгласно член 5 от тази директива не следвало да се облага с косвен данък.

35. При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Принципът на пропорционалността по чл. 5, § 4 и чл. 12, б. „б“ [ДЕС] и правото на ефективни правни средства за защита пред съд по чл. 47 от Хартата на Европейския съюз [наричана по-нататък „Хартата“] допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 2, т. 3 от ЗКПО?

2. Плащанията на лихви по чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива [2003/49] представляват ли разпределение на печалбата, за което е приложим чл. 5 от Директива [2011/96]?

3. За плащания по безлихвен заем с падеж 60 години след сключването му, обхванат от чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива [2003/49,] приложима ли е уредбата по чл. 1, § 1, б. „б“, § 3 и чл. 5 от Директива [2011/96]?

4. Чл. 49 и чл. 63, § 1 и 2 [ДФЕС], чл. 1, § 1, б. „б“, § 3 и чл. 5 от Директива [2011/96] и чл. 4, § 1, б. „г“ от Директива [2003/49] допускат ли национална правна уредба като чл. 195, ал. 1, чл. 200, ал. 2 […] и чл. 200а, ал. 1 и 5, т. 4 от ЗКПО (отменен) в редакциите, действали от 1.01.2011 г. до 1.01.2015 г., и чл. 195, ал. 1, ал. 6, т. 3 и ал. 11, т. 4 от ЗКПО в редакцията след 1.01.2015 г.[?] [Освен това допускат ли] данъчна практика, при които се облагат с данък при източника неизплатени лихви по безлихвен заем, предоставен от дружество майка в друга държава членка на местно дружество с падеж 60 години след 22.11.2013 г.?

5. Чл. 3 § 1, б. „з“—„и“, чл. 5 § 1, б. „а“ и „б“, чл. 7, § 1 и чл. 8 от Директива [2008/7] допускат ли национална правна уредба като чл. 16, ал. 1 и 2, т. 3 и чл. 195, ал. 1 от ЗКПО за облагане с данък при източника на фиктивен доход от лихви, определен по безлихвен заем, предоставен на местно дружество от дружество от друга държава членка — едноличен собственик на капитала на заемателя?

6. Транспонирането на Директива [2003/49] от 2011 г. преди изтичане на преходния период по приложение VI, раздел „Данъчна политика“, т. 3 от [Акта за присъединяване] в чл. 200, ал. 2 и чл. 200а, ал. 1 и ал. 5, т. 4 от ЗКПО с определена данъчна ставка от 10 % вместо предвидените в Акта [за присъединяване] и Протокола [за приемането] максимални 5 % не нарушава ли принципа на правната сигурност и защита на оправданите правни очаквания?“.

36. Писмени становища представят жалбоподателят, данъчната администрация, българското правителство и Европейската комисия. Те изразяват становища и в съдебното заседание, проведено на 30 юни 2021 г.

IV. Анализ

A. Предварителни бележки

37. С шестте си въпроса запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали данък, удържан при източника, противоречи, от една страна, на първичното право на Съюза, произтичащо от член 5, параграф 4 и член 12, буква б) ДЕС, на член 47 от Хартата и на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС (първи и четвърти въпрос), и/или, от друга страна, на вторичното право на Съюза, произтичащо съответно от Директива 2003/49 (втори, трети, четвърти и шести въпрос), от Директива 2011/96 (втори, трети и четвърти въпрос) и от Директива 2008/7 (пети въпрос).

38. Преди да се извърши правен анализ на поставените от запитващата юрисдикция въпроси, трябва да се направят следните предварителни бележки.

1. Данъчният суверенитет на държавите членки и правото на Съюза

39. Следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки и да няма изискване за хармонизиран подход към това облагане, държавите членки следва да упражняват тази си компетентност в съответствие с правото на Съюза [11]. С посочената практика се приема също, че предвидените в Договорите разпоредби относно свободите могат да ограничат правата на държавата членка да определя условията и начина на облагане на доходите на граждани на други държави членки, произтичащи от дейност на територията на облагащата ги държава членка [12].

[11] Вж. решения от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21), и от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 29).

[12] Вж. решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 24).

40. Следва да се добави също, че макар държавите членки да имат автономия в областта на констатирането на измамите, Съдът е приел, че за да може национално законодателство да бъде разглеждано като законодателство, чиято цел е да предотврати измамите и злоупотребите, конкретната му цел трябва да е насочена към това да попречи на практики, изразяващи се в създаване на чисто изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност и чиято цел е да се ползва недължимо данъчно предимство [13].

2. Международната данъчна практика и правото на Съюза

а) Разпоредбите за предотвратяване на злоупотребите

41. Намерението да се премахне двойното данъчно облагане, без да се създаде възможност за необлагане или облагане по намалена ставка чрез избягване на данъчно облагане или чрез данъчна измама — по-специално чрез използване на механизми на най-благоприятната от данъчна гледна точка спогодба — е цел на данъчната политика, преследвана на международно равнище.

42. Това се проявява по-специално в рамките на международни данъчни спогодби, в които се съдържат разпоредби за „предотвратяване на злоупотребите“, чиято цел е в случай на измама или злоупотреба да се изключи прилагането на разпоредбите, предоставящи права на данъчнозадълженото лице. Такива клаузи са възпроизведени както в правото на Съюза, така и във вътрешния правен ред на редица държави членки, както е видно от настоящото дело.

43. В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда, данъчнозадълженото лице не може да ползва произтичащото от правото на Съюза право или предимство, когато съответната сделка е напълно изкуствена в икономическо отношение и предназначението ѝ е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка [14].

44. Следва да се отбележи също, че Директиви 2003/49 и 2011/96, които са предмет на преюдициалните въпроси, имат за обща цел да се предотврати избягването на данъчно облагане и позволяват на държавите членки не само да вземат необходимите мерки за предотвратяване на такъв вид измами, но и да отнемат предимствата по тези директиви или да откажат да ги приложат в случаи на измами или злоупотреби.

б) Принципът на пълна конкуренция

45. Принципът на „пълна конкуренция“ (*arm's length principle*) — съдържащ се, наред с други, и в член 9 модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) [15], който отразява единодушното виждане на членовете на организацията — има за цел да гарантира на данъчнозадължените лица, извършващи

[13] Вж. решение от 20 декември 2017 г., Deister Holding и Juhler Holding (C-504/16 и C-613/16, EU:C:2017:1009, т. 60).

[14] 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. 109 и цитираната съдебна практика).

[15] *Модел на данъчна спогодба относно дохода и имуществото, 2017 г.*, насочен към избягване на двойното данъчно облагане на дохода и имуществото, без да се създаде възможност за необлагане или облагане по намалена ставка чрез избягване на данъчно облагане или чрез данъчна измама, в редакцията му, публикувана от ОИСР на 21 ноември 2017 г.

дейност в рамките на група от предприятия, че ще бъдат третирани по същия начин както данъчнозадължените лица, извършващи самостоятелно дейността си на пазара в рамките на общия режим на корпоративно данъчно облагане.

46. Този принцип е признат и от Съда, който е приел както в областта на данъчното облагане, така и в други области, различни от данъчната сфера, че принципът на пълна конкуренция представлява подходящ критерий, за да се разграничат изкуствените конструкции от действително извършените икономически сделки и в този контекст е обективно обстоятелство, което дава възможност да се прецени дали основна цел на разглежданата сделка е получаването на данъчно предимство [16].

Б. По първия преюдициален въпрос

47. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО противоречи на член 5, параграф 4 и член 12, буква б) ДЕС, както и на правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, закрепено в член 47 от Хартата.

48. Най-напред следва да се отбележи, че съгласно член 5, параграф 4 ДЕС принципът на пропорционалност се прилага към „съдържанието и формата на дейност на Съюза“, докато член 12, буква б) ДЕС се отнася до ролята на националните парламенти в областта на спазването на принципа на субсидиарност. Така тези разпоредби прогласяват принципите, от които трябва да се ръководи прилагането на законодателния процес на Съюза, а не това на държавите членки. В това отношение Съдът е приел, че не следва да отговаря на подобен въпрос, поставен от същата запитваща юрисдикция по друго сравнително скорошно дело, тъй като посочените разпоредби не се отнасят до национални законодателства и не намират приложение към случай като разглеждания в главното производство [17].

49. По-нататък, що се отнася до предвиденото в член 47 от Хартата право на ефективни правни средства за защита, съгласно постоянната съдебна практика изискванията, произтичащи от защитата на основните права, обвързват само държавите членки, когато прилагат правото на Съюза [18].

50. Член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО предвижда, че получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми, представлява отклонение от данъчно облагане. Тази разпоредба от българското законодателство не представлява нито транспониране на директива на Съюза, нито прилагане или изпълнение на която и да било друга разпоредба от правото на Съюза.

51. По същите причини и с оглед на член 51 от Хартата следва да се приеме, че нейните разпоредби не са приложими към такава разпоредба от българското данъчно право, която не представлява прилагане на правото на Съюза.

[16] Вж. решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 86), и от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 81).

[17] Вж. решение от 25 юли 2018 г., TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, т. 30—35).

[18] Вж. решение от 19 септември 2013 г., Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, т. 70 и цитираната съдебна практика).

52. Ето защо предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 5, параграф 4 и член 12, буква б) ДЕС, както и член 47 от Хартата трябва да се тълкуват в смисъл, че не се прилагат към тълкуването на член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО, тъй като последната разпоредба не представлява прилагане на правото на Съюза.

B. По втория преюдициален въпрос

53. С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали плащанията на лихви по член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49 могат да представляват разпределение на печалбата, за което е приложим член 5 от Директива 2011/96.

54. Що се отнася до Директива 2003/49, с която се хармонизира прякото данъчно облагане, така че за икономическите оператори да се осигурят ползите от вътрешния пазар, съгласно съображения 2—4 от тази директива, нейната цел е да се избегне двойното данъчно облагане във връзка с плащанията на лихви, извършвани между свързани дружества от различни държави членки, както и еднократно облагане с данъци на тези плащания в една държава членка, се като забранява облагане на лихвите в държавата членка източник в ущърб на действителния бенефициер на последните [19].

55. На първо място, възниква въпросът дали фиктивни лихви като установените от данъчната администрация по настоящото дело могат да бъдат обхванати от Директива 2003/49 и да се считат за „плащания на лихви“ по смисъла на член 1, параграф 1 и член 2, буква а) от тази директива, при това именно в конкретния случай по разглежданото дело, при който изобщо не е извършено отделно плащане.

56. Следва да се подчертае, че както се потвърждава от съображение 5 от Директива 2003/49, тя се прилага за „плащания“. Трябва да се отбележи също, че в член 1, озаглавен „Приложно поле и процедура“ тази директива ясно посочва „бенефициер на лихвите“, който е от друга държава членка и получава „плащане, направено“ от дружество, установено в държавата източник.

57. От практиката на Съда следва също, че тъй като член 2, буква а) от Директива 2003/49 определя лихвите като „доход от вземания по дългове от всякакъв вид“, единствено „действителният“ бенефициер може да получава лихви, които съставляват доходи от такива вземания, поради което понятието за „бенефициер на лихвите“ по смисъла на тази директива трябва да се тълкува като обозначаващо субект, който „реално“ е получател в икономически план на лихви, „които са му изплатени“ и по този начин има правото да определя свободно тяхното предназначение [20].

58. Когато обаче данъчната администрация определя и събира данък върху фиктивни лихви по безлихвен заем [21], заемодателят изобщо не получава лихва, поради което считам, че не може да се смята за техен „действителен бенефициер“.

[19] Вж. решения от 21 юли 2011 г., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, т. 24, 25 и 28), и 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. 85, 86 и 108).

[20] Вж. решение от 21 юли 2011 г., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, т. 27).

[21] Следва да се отбележи, че определянето и събирането на данък върху фиктивни лихви целят да се обложи с данък предимството, произтичащо за заемателя от безлихвен заем.

59. На второ място, следва да се подчертае, че дори да се приеме, че фиктивни лихви могат да се считат за „плащания на лихви“ по смисъла на Директива 2003/49, тъй като тези плащания се отнасят до безлихвен заем, падежът на който настъпва 60 години след сключването му, те попадат в обхвата на дерогацията, предвидена в член 4, параграф 1, буква г) от тази директива, която изключва от приложното ѝ поле „плащания от искове по дългове, при които няма клауза за връщане на главницата, или когато сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането“. Срокът на спорния заем обаче е 60 години, което води до неприложимостта на Директива 2003/49 в конкретния случай.

60. На трето и последно място, по съображения за изчерпателност считам, че следва да се вземе предвид и фактът, че Директива 2003/49 преследва двойна цел, а именно, от една страна, избягването на двойното данъчно облагане [22] и от друга страна, борбата със злоупотребите и данъчните измами [23].

61. По този начин, за да се избегне двойно данъчно облагане на трансграничните плащания на лихви, е забранено да се облагат лихвите в държавата членка източник в ущърб на бенефициера на последните [24]. В случая обаче не съществува възможност за двойно данъчно облагане, за което да има опасност да противоречи на Директива 2003/49, тъй като определените от данъчната администрация фиктивни лихви не могат да подлежат на облагане в Люксембург поради липсата на прехвърляне на тези сумите в полза на дружеството майка.

62. Що се отнася до опасността от злоупотреба и данъчна измама, член 5, параграф 1 от Директива 2003/49 не препятства прилагането на разпоредбите на националното право, необходими за предотвратяването на измами или злоупотреби. Следва обаче да се отбележи, че да се възприеме тълкуването на жалбоподателя, би означавало да се допусне заобикаляне на националното данъчно законодателство. На практика това би означавало да се позволи на свързани дружества да сключват заеми (или други видове вътрешногрупови сделки) в нарушение на националното право, след което да се позовават на правото на Съюза, за да избегнат прилагането на националното данъчно законодателство (и евентуално данъчното облагане). Впрочем подобно тълкуване би било в противоречие с целите на тази директива, след които е борбата с данъчните измами [25].

63. С оглед на изложеното считам, че разпоредбите на Директива 2003/49 не могат да намерят приложение по дело като разглежданото в главното производство.

64. Ето защо предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори, че член 4 от Директива 2003/49 трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква плащанията на лихви като посочените в член 4, параграф 1, буква г) от тази директива да се квалифицират като „разпределение на печалбата“ по член 5 от Директива 2011/96.

[22] Вж. съображения 2—4 от Директива 2003/49.

[23] Вж. член 5 от Директива 2003/49.

[24] Вж. решение от 21 юли 2011 г., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, т. 24, 25 и 28).

[25] 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. 109 и цитираната съдебна практика).

Г. По третия преюдициален въпрос

65. С третия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали за плащанията по безлихвен заем с падеж 60 години след сключването му, попадащ в обхвата на член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49, се прилагат член 1, параграф 1, буква б) и параграф 3, както и член 5 от Директива 2011/96.

66. Що се отнася до Директива 2011/96, следва да се припомни, че тя има за цел дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества, установени в една държава членка, на техните дружества майки, установени в друга държава членка, да се освободят от данъци при източника, и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка, за да се улесни групирането на дружества на равнището на Съюза [26].

67. От тази гледна точка член 1, параграф 1, буква б) от Директива 2011/96 предвижда, че тя се прилага по отношение на „разпределението на печалба“ от дъщерно дружество майка към неговото дружество майка в рамките на трансгранична правна връзка.

68. Следва да се отбележи, че понятието „разпределение на печалба“ не е дефинирано като такова в посочената директива.

69. В това отношение Съдът е приел, че държавата членка, за която съответното дружество е местно лице, може законно да третира като разпределение на печалбата лихвите, изплатените от това дружество на установеното в друга държава членка дружество майка [27]. Този извод обаче е приложен в контекст, в който дъщерното дружество действително е заплатило лихви като възнаграждение по заема.

70. Ето защо считам, че фиктивните лихви, които само са били установени от данъчната администрация, за да обложи с данъка сделка, считана за прикрита съгласно националното право, не могат да се смятат за „разпределение на печалба“ по смисъла на Директива 2011/96, по-специално при липсата на реално изплащане на лихви между тези две дружества от една и съща група.

71. Следва да се отбележи също, че по подобие на Директива 2003/49, сред основните цели на Директива 2011/96 са предотвратяването както на двойното данъчно облагане, така и на злоупотребите и данъчните измами. В това отношение препращам към съображенията, които са изложени в точки 61 и 62 от настоящото заключение и се прилагат mutatis mutandis към Директива 2011/96.

72. По изложените по-горе причини считам, че Директива 2011/96 не е приложима към положение като разглежданото в главното производство.

73. Ето защо предлагам да се отговори на третия въпрос, че Директива 2011/96 трябва да се тълкува в смисъл, че не е приложима към данък, удържан при източника, върху фиктивен доход от лихви по безлихвен заем, предоставен от дружеството майка на неговото дъщерно дружество.

[26] Вж. решение от 2 април 2020 г., ДжиВиСи Сървисиз (България) (C-458/18, EU:C:2020:266, т. 31).

[27] Вж. решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 89).

Д. По четвъртия преюдициален въпрос

74. Четвъртият въпрос обхваща два основни аспекта, които следва да се разграничат.

75. Първият аспект се отнася до въпроса дали данъчното облагане при източника на предполагаемите плащания на лихви по безлихвен заем е в съответствие с Директива 2003/49 и с освобождаването от данък при източника съобразно с Директива 2011/96. Вторият аспект повдига същия въпрос, но с оглед на изискванията на член 49 ДФЕС и на член 63, параграфи 1 и 2 ДФЕС.

76. В това отношение съгласно постановеното неотдавна решение на Съда (голям състав) по съединени дела N Luxembourg 1 и др.[28] е необходимо от самото начало да се направи разграничение между две хипотези.

77. В първата хипотеза неприложимостта на предвидения в Директива 2003/49 режим на освобождаване от данък при източника произтича от констатацията, че е налице измама или злоупотреба по смисъла на член 5 от Директивата. В такава хипотеза предвид съдебната практика, припомнена в точка 43 от настоящото заключение, местното за държава членка дружество няма право да се позовава на свободите, закрепени в Договора за функционирането на ЕС, за да оспори националната правна уредба, която регламентира облагането на лихвите, плащани на местни за друга държава членка дружества. С оглед на факта, че в член 1, параграф 2 от Директива 2011/96 се съдържа разпоредба, подобна на член 5 от Директива 2003/49, що се отнася до нейната неприложимост в случай на измама или злоупотреба, считам, че тази хипотеза трябва да се прилага mutatis mutandis към Директива 2011/96.

78. Във втората хипотеза неприложимостта на предвидения в Директива 2003/49 режим на освобождаване от данък при източника (и неприложимостта на Директива 2011/96 по аналогия) произтича от факта, че не са изпълнени условията за прилагане на този режим на освобождаване, без обаче да е констатирано наличие на измама или злоупотреба по смисъла на член 5 от Директива 2003/49 (или на член 1, параграф 2 от Директива 2011/96). В такава хипотеза следва да се провери дали член 49 и член 63, параграфи 1 и 2 от Договора за функционирането на ЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба за облагането на лихвите като приложимата в главното производство[29].

79. Най-напред следва да се отбележи, че въпросът на запитващата юрисдикция се отнася само до съвместимостта с член 49 ДФЕС и член 63, параграфи 1 и 2 ДФЕС на членове 195, 200 и 200a от ЗКПО, които предвиждат съответно реда и условията за събиране на данъка при източника и процедурата за преизчисляване и възстановяване на данъка в полза на чуждестранните лица.

80. Освен това смятам, че анализът на този въпрос не би трябвало да се свежда само до цитираните по-горе разпоредби на националното право, а че следва да се вземе предвид цялостният български данъчен режим, приложим по отношение на чуждестранните дружества[30]. Ето защо предлагам в по-нататъшния анализ да се включат както член 16 от ЗКПО (който предвижда реда и условията за данъчно облагане на чуждестранните дружества при нарушение на принципа на пълна конкуренция), така и член 199 от ЗКПО

[28] 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. 155).

[29] 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. 156).

[30] Този извод не засяга тълкувателния монопол на националния съд по отношение на националното законодателство.

(който се отнася до данъчната основа за данъка, удържан при източника за доходите на чуждестранните дружества) и член 202а (който предвижда режима на причисляване и възстановяване на данъка, удържан при източника, от който режим могат да се ползват чуждестранните дружества).

81. Всъщност от практиката на Съда следва, че разглеждането на въпроса не следва да се ограничава до формалното освобождаването от даден вид данък, а трябва да се вземе предвид цялостният контекст на данъчното облагане на чуждестранните дружества и следователно да се извърши пълна проверка (по същество) [31].

1. Относно Директиви 2003/49 и 2011/96

82. Отговорът на този въпрос относно Директиви 2003/49 и 2011/96 беше даден с предложените отговори на втория и третия преюдициален въпрос, в които стигам до извода, че тези директиви не са приложими към фактите по делото [32].

2. Относно членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС

83. За да се отговори на четвъртия въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, следва най-напред да се провери дали членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС допускат национална правна уредба, съгласно която режимът, прилаган автоматично към чуждестранните дружества, за разлика от местните дружества, не им позволява да приспаднат разходите по въпросния заем. При утвърдителен отговор следва да се провери дали такава разлика в третирането може, от една страна, да бъде премахната чрез механизъм за преизчисляване и възстановяване на данъка, от който могат да се ползват чуждестранните дружества, и от друга страна, да бъде обоснована с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай прилагането на това ограничение трябва да може да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

а) Релевантните разпоредби от Договора за функционирането на ЕС

84. Доколкото запитващата юрисдикция отправя запитване до Съда относно съвместимостта на разглежданото българско законодателство с разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободата на установяване и свободното движение на капитали (членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС), следва да се постави въпросът, на първо място, с оглед на коя от тези разпоредби от Договора трябва да се преценява посоченото законодателство.

85. Следва да се отбележи, че по принцип въпросите относно данъчното третиране на лихви и доходи от капитал, изплащани между дружества от две държави членки, могат да попаднат както в обхвата на свободното движение на капитали [33], така и в този на свободата на установяване, и по-специално, що се отнася до последната, когато е сключен заем между свързани дружества, като дружество от държава членка притежава участие в

[31] Вж. решение от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, т. 29 и сл.).

[32] Вж. точки 53—73 от настоящото заключение.

[33] Вж. решение от 3 октомври 2013 г., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, т. 14 и цитираната съдебна практика).

капитала на установено в друга държава членка дружество, което участие му позволява да упражнява безспорно влияние върху решенията на дружеството и да определя неговата дейност [34].

86. Съгласно установената съдебна практика обаче, за да се определи дали дадено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство [35].

87. Впрочем от акта за преюдициалното запитване е видно, че член 16, алинея 2, точка 3 се прилага към всички случаи на предоставяне на безлихвени заеми, а не само до случаите със свързани дружества, при това независимо от размера на дяловото участие на дружеството, отпускащо заема, в капитала на заемателя. На пръв поглед това обстоятелство би трябвало да доведе до разглеждане на четвъртия преюдициален въпрос от гледна точка на свободното движение на капитали.

88. Считам обаче, че фактическата обстановка по настоящото дело предполага посочената българска правна уредба да се разгледа с оглед на свободата на установяване. Всъщност освен факта, че InterV Investment е бил единственият акционер на жалбоподателя към момента на сключване на спорния заем, характеристиките на последния, и по-специално неговата продължителност, както и условията за изплащането му показват, че той би могъл да бъде сключен само между свързани дружества. Ето защо няма никакво съмнение, че между тези дружества съществува отношение на взаимозависимост, което предвид участието му в капитала на жалбоподателя предоставя на InterV Investment безспорно влияние върху решенията на жалбоподателя, като същевременно му позволява да определя неговата дейност.

89. Впрочем подобен подход би бил в съответствие с практиката на Съда по редица дела, по които разглежданите национални правни уредби имат характеристики, които са общи с тези на българското законодателство. В това отношение следва да се отбележи, че по дело SGI, Съдът е разгледал с оглед на свободата на установяване белгийското законодателство, позволяващо на данъчната администрация в рамките на подоходно облагане да прибави в печалбата на местно дружество фиктивните лихви по безлихвен заем, предоставен на чуждестранно дъщерно дружество, с мотива че макар това законодателство да се прилага не само към свързаните дружества, разглежданото в това дело положение се отнася до свързани дружества [36].

90. Въпреки че съм склонен да смятам, че е по-подходящо четвъртият въпрос да се прецени с оглед на свободата на установяване, напълно приемливо е разглежданата национална правна уредба да се разгледа по отношение на свободното движение на капитали.

91. При все това, въпреки избора да анализирам съвместимостта на разглежданите национални мерки с оглед на свободата на установяване, същите изводи, като изложените по-долу, следват и от анализа на въпроса от гледна точка на свободното движение на капитали. Всъщност, подобно на свободата на установяване, свободното движение на

[34] Вж. решение от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, т. 47 и цитираната съдебна практика).

[35] Вж. решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 25 и цитираната съдебна практика).

[36] Вж. решение от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 25—37).

капитали забранява мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица на тази държава членка да инвестират в други държави[37].

92. Накрая, ако се приеме, че разглежданата национална правна уредба има за последица да ограничи свободното движение на капитали, тази последица произтича закономерно от пречките за свободата на установяване и не обосновава разглеждането на посочената мярка с оглед на член 63 ДФЕС[38].

б) Установяват ли членове 195 и 199 от ЗКПО дискриминация между местни и чуждестранни дружества?

93. Съгласно постоянната съдебна практика член 49 ДФЕС цели да гарантира на дружествата национално третиране в приемащата държава членка и забранява всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището[39], както и поначало всякакво необосновано ограничение на тази свобода[40].

94. От прочита на член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО обаче е видно, че тази разпоредба се прилага за всеки безлихвен заем, независимо по него са страни само местни дружества или също и чуждестранни дружества. Освен това не се оспорва, че се прилага една и съща данъчна ставка от 10 %, независимо дали заемодателят е местно или чуждестранно дружество.

95. От прочита на членове 195 и 199 от ЗКПО обаче следва, че към чуждестранните дружества, които сключват такъв вид сделки, се прилага различно данъчно третиране. По този начин, докато фиктивните лихви по заем, отпуснат от чуждестранно дружество, се облагат с данък при източника, и това съставлява незабавно и окончателно данъчно облагане, без да е възможно да се приспаднат разходите, свързани с отпускането на този заем, облагането на фиктивни лихви по отпуснат от местно дружество заем зависи, в рамките на облагането с корпоративен данък, от положителния или отрицателния финансовия резултат на това дружество, след като се вземат предвид евентуалните разходи, свързани с отпускането на този заем.

96. На този етап от анализа следва да се подчертае, че практиката на Съда изобилства от решения, които се отнасят до тази проблематика, от гледна точка както на свободното движение на капитали, така и на свободата на установяване. По-точно в редица решения, по които фактите са сходни с тези по главното производство, Съдът е приел, че национална правна уредба, съгласно която лихвите, които чуждестранно дружество получава от местно, се облагат чрез данък, удържан от местното дружество при източника, без чуждестранното дружество да има възможност да приспадне разходите си, например разходите за лихви, пряко свързани с дейността по отпускането на съответния заем, докато такава възможност за приспадане се признава на местните дружества, които

37 Вж. решение от 30 април 2020 г., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, т. 22 и цитираната съдебна практика).

38 Вж. определение от 10 май 2007 г., Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, т. 25).

39 Вж. решение от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 39 и цитираната съдебна практика).

40 Вж. решение от 20 януари 2021 г., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, т. 33 и цитираната съдебна практика).

получават лихви от друго местно дружество, представлява ограничение на свободата на установяване[41]. Същият извод е направен, що се отнася до свободното движение на капитали[42].

97. Предвид изложеното по-горе, считам, че такава разлика, отнасяща се до реда и условията за изчисляване на данъка, може да представлява ограничение по член 49 ДФЕС.

98. Настоящото дело обаче се различава от тези дела в смисъл, че както е видно, българското право предвижда в член 202а от ЗКПО производство, позволяващо на чуждестранните дружества да бъдат третирани по същия начин като местните дружества от данъчна гледна точка. Следователно, преди да се разгледа евентуална обосновка на дискриминационната мярка, въведена с членове 195 и 199 от ЗКПО, следва да се провери дали член 202а от ЗКПО позволява да се премахне установената по-горе разлика в третирането между местните и чуждестранните дружества.

в) Позволява ли член 202а от ЗКПО да се премахнат дискриминационните характеристики на данъчния режим, приложим към чуждестранните лица съгласно членове 195 и 199 от ЗКПО?

1) Приложно поле на член 202а от ЗКПО

99. От писмените становища, представени от данъчната администрация и българското правителство, е видно, че член 202а от ЗКПО предвижда механизъм, който позволява на чуждестранните дружества да изберат режима на данъчно облагане, предвиден за местните дружества. Така тази процедура им позволявала, от една страна, да приспаднат разходи, например разходите за лихви, пряко свързани с дейността по отпускането на съответния заем, и от друга страна, в случай на отрицателен финансов резултат да им бъде възстановен данъкът, удържан при източника, или да бъдат освободени от него.

100. Данъчната администрация и българското правителство поддържат, че ако в случая жалбоподателят беше избрал този режим, той нямаше да бъде обложен като корпоративен данък в България, тъй като (съобразно с поддържаното от жалбоподателя) финансовият му резултат е бил отрицателен през съответния период.

101. От своя страна жалбоподателят изразява съмнения относно годността на процедурата по член 202а от ЗКПО да смекчи дискриминацията, която би продължила да съществувала, дори чуждестранно предприятие да беше избрало прилагането на тази разпоредба, предвид факта, че процедурата за възстановяване не би имала незабавно действие.

102. Въз основа на уточненията, направени в съдебното заседание от жалбоподателя, от данъчната администрация и от българското правителство, предвидената в член 202а от ЗКТ процедура за преизчисляване и възстановяване може да бъде обобщена, както следва.

[41] Вж. решения от 12 юни 2003 г., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, т. 29 и 55), от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, т. 42), и от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, т. 23).

[42] Вж. решения от 17 септември 2015 г., Miljoen и др. (C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 57), и 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. 17).

103. Предвидената в член 202а от ЗКПО процедура не се прилага по подразбиране. За да се ползва от нея, чуждестранното дружество трябва изрично да избере тази процедура, като посочи това в данъчната си декларация. Дори съответното дружество да реши да направи този избор, удържането при източника ще бъде извършено в съответствие с режима, предвиден в членове 195 и 199 от ЗКПО, а именно данъкът ще бъде удържан пряко при източника върху тези брутни доходи. Едва впоследствие чуждестранното дружество ще може да се ползва от възстановяване на данъка, ако след преоценката на неговото положение от данъчната администрация се докаже, че той има отрицателен финансов резултат.

104. Що се отнася до продължителността на процедурата за преизчисляване и възстановяване, предвидена в член 202а от ЗКТ, в съдебното заседание се установява разногласие в становищата между, от една страна, жалбоподателя, който поддържа, че тази процедура може да бъде особено продължителна, и от друга страна, данъчната администрация и българското правителство, които оспорват прекомерно дългия срок за посочената процедура.

105. Описанието на режима на възстановяване на данъка, предвиден в член 202а от ЗКПО, заслужава следните бележки.

106. На първо място, от съвместния прочит на член 202а, алинеи 1—4 от ЗКТ следва, че всъщност този режим позволява на чуждестранните дружества да подадат искане за преизчисляване на данъка, който вече е удържан при източника, в съответствие с приложимия за местните дружества режим. Видно е, че с тази разпоредба се иска да се уеднакви — или най-малкото да се сближи — данъчното третиране на чуждестранните дружества с това на местните за България дружества.

107. В това отношение следва да се отбележи, че Съдът вече е приел, че правото на приспадане може също да се материализира след удържането на данък при източника във възстановяване на част от удържания данък [43].

108. Налага обаче се изводът, че независимо от тази възможност, предоставена на чуждестранните дружества, продължава да съществува опасност местните дружества да могат да се ползват от данъчно предимство. Всъщност, както е видно, от това следва, че на местните дружества може да се предостави предимството да разполагат с ликвидни средства, тъй като в случай на отрицателен финансов резултат те не трябва да плащат данък върху фиктивните лихви, за разлика от чуждестранните дружества.

109. По-конкретно, за чуждестранно дружество, което има отрицателен финансов резултат, това „неблагоприятно положение от гледна точка на ликвидните средства“ съответства на времевото несъответствие между датата на удържането при източника и тази на възстановяването от данъчната администрация на надвнесения данък.

110. Смятам, че обхватът на предимството от гледна точка на ликвидните средства, което произтича от тази разлика в третирането и може да представлява елемент на дискриминация, зависи в голяма степен от националните процедурни правила, както и от практиката, следвана от данъчната администрация при изпълнението на процедурата по член 202а от ЗКПО. При това положение, ако продължителността на процедурата по

[43] Вж. решение от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 42).

преизчисляване и евентуално възстановяване надхвърля разумен срок, както поддържа жалбоподателят в съдебното заседание, предимството на местно дружество да разполага с ликвидни средства, за разлика от чуждестранно дружество, може да бъде значително и поради това да представлява дискриминация или пречка за свободното движение на капитали. Напротив, ако този срок е разумен, подобна мярка може да смекчи дискриминацията между местни и чуждестранни дружества или да я предотврати. Следва да се отбележи, че фактът, че българското законодателство предвижда мораторни лихви, би позволил евентуално да се смекчи тази дискриминация във връзка с ликвидните средства, доколкото посоченият срок не е значителен.

111. В това отношение е необходимо да се подчертае, че преценката за наличието на евентуално неблагоприятно третиране на лихвите, плащани на чуждестранни дружества, трябва да се извършва за всяка данъчна година поотделно [44].

112. На второ място, следва да се уточни също, че освен въпроса за продължителността на възстановяването, анализът на прилагането на член 202а от ЗКПО трябва да отчита всички фактори, които могат да доведат до различно третиране между местните и чуждестранните дружества. Макар този член да има за цел да установи равенство в третирането между тези два вида дружества, което по принцип би трябвало да изключи неравно третиране (различно от установеното по-горе предимство, свързано с ликвидните средства), следва да се гарантира, че прилагането му не създава други форми на дискриминация. Следователно този въпрос е тясно свързан с условията за плащане, предвидени в българското законодателство в областта на корпоративния данък, включително периодичността им и възможността за отлагане на плащането на данъка или за получаването на други облекчения, които могат да увеличат установеното предимство, свързано с ликвидните средства. Например, ако българското право позволява на местно дружество, което има отрицателен финансов резултат, да приспособи или да пренесе данъчното си облагане към следваща данъчна година с положителен финансов резултат, това би създало опасност от увеличаване на предимството, свързано със ликвидните средства в сравнение с чуждестранно дружество [45].

113. На трето и последно място, считам, че от практическа гледна точка степента, в която тази разпоредба е годна да смекчи посочената дискриминация, ще зависи и от възможността, с която разполагат, от една страна, чуждестранното дружество да представи доказателство за разходите, за които твърди, че подлежат приспадане, и от друга страна, данъчният орган на държавата, за която дружеството заемател е местно лице, в случая България, да упражнява ефективен контрол. В това отношение следва да се отбележи, че нито запитващата юрисдикция, нито другите страни в главното производство са се позовали на наличието на двустранно споразумение между Великото херцогство Люксембург и Република България, уреждащо този вид положение.

114. Все пак процедура, позволяваща да се осигури липсата на дискриминация по отношение на чуждестранните дружества, като същевременно се гарантира възможността за данъчните органи да проверяват дали направените разходи оправдават възстановяване, може да се основава единствено на сътрудничеството и обмена на информация между данъчните органи на съответните държави членки (или трети държави). Впрочем следва да се посочи, че освен двустранните договори, сключени между държавите членки, такова

[44] Вж. решения от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, т. 41), и от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943, т. 30 и 52).

[45] Вж. решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943, т. 34).

сътрудничество е предвидено и с Директива 2011/16//ЕС[46], насочена, наред с други, към избягване както на двойното данъчно облагане, така и на необлагането, което може да произтича от случаи на измами или злоупотреби[47].

115. Следователно по принцип запитващата юрисдикция следва да провери с оглед на направените по-горе уточнения и като вземе предвид правилата на националната процедура и административната практика в данъчната област, дали разликата в третирането между местни или чуждестранни дружества, които са поискали прилагането на член 202а от ЗКПО, може да предостави предимство, свързано с ликвидните средства.

2) По обективната съпоставимост на данъчното положение на местните и чуждестранните дружества

116. Съгласно постоянната съдебна практика дискриминация е налице единствено при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения[48].

117. Най-напред, що се отнася до член 16 от ЗКПО, няма съмнение, че тази разпоредба се прилага по един и същ начин както за местните, така и за чуждестранните дружества.

118. При все това, както бе описано по-горе, макар местните и чуждестранните дружества да се облагат с данък при източника, условията за изчисляване на данъка по отношение на тези два вида дружества се различават. Така българското данъчно законодателство установява разлика в третирането между чуждестранните дружества, облагани с данък при източника върху брутните им доходи по силата на членове 195 и 199 от ЗКПО (в които впрочем се съдържа автоматично прилаганият режим) и местните дружества, облагани с данък при източника върху нетните им доходи.

119. Макар в решение Truck Center Съдът да е приел, че разликата в третирането, състояща се в прилагането на различни техники на данъчно облагане в зависимост от мястото на установяване на данъчнозадълженото лице, се отнася до положения, които не са обективно сходни[49], следва да се отбележи, че за разлика от цитираното по-горе дело, по което авансовият данък върху доходите от движими вещи и капитали е събран само върху лихвите, платени на получатели, които са чуждестранни дружества, приложимото в главното производство законодателство предвижда един и същ способ за събиране на данъка върху дивидентите, а именно данък, удържан при източника[50].

[46] Директива 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).

[47] По този начин, както е видно от международната данъчна практика, този механизъм е подходящ за избягване на двойното признаване на подлежащи на приспадане разходи, тъй като, когато той се прилага от първата държава, тя може да провери оперативните разходи, признати при изчисляването на платения във втората държава данък. Обикновено в рамките на такъв механизъм данъчните органи на съответната държава могат да уведомят държавата, за която частично подложеното на данъчно облагане лице е местно, за отправеното от това лице искане за възстановяване.

[48] Вж. решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 30).

[49] Вж. решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, т. 41).

[50] Вж. решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др. (C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 72).

120. По този начин от момента, в който държава членка облага с един и същ данък не само местните, но и чуждестранните дружества за лихвите, които получават от установено в тази държава дружество, съответните положения на тези две категории данъчнозадължени лица се доближават, поради което те трябва да подлежат на едно и също данъчно третиране [51].

121. От прочита на членове 195 и 199 от ЗКПО обаче следва констатацията, че предоставеното на местните дружества предимство, свързано с ликвидните средства, не се прилага към чуждестранните дружества. При все това, без да се изключват констатациите, изложени в точки 109—115 от настоящото заключение, тази цел би могла да бъде постигната чрез възможността, предоставена в член 202а от ЗКПО.

3) По наличието на избор по член 202а от ЗКПО

122. Съгласно постоянната съдебна практика национален режим, който ограничава свободите на движение, може да остане несъвместим с правото на Съюза, макар неговото прилагане да не е задължително, при положение че наличието на избор, който евентуално би позволил дадено положение да се превърне в съвместимо с правото на Съюза, не санира само по себе си незаконосъобразността на система, която продължава да включва несъвместим с това право механизъм за данъчно облагане [52].

123. Следователно се поставя въпросът дали предвиденият в член 202а от ЗКПО режим позволява избор, в който случай този режим не може да премахне дискриминационните последици от режима, предвиден в членове 195 и 199 от ЗКПО.

124. Следва да се уточни, че в съдебното заседание Комисията поддържа, че режимът, предвиден в член 202а от ЗКПО, трябва да се смята не за режим, който позволява избор от гледна точка на практиката на Съда, и по-специално на решения Gielen [53] и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данък върху инвестиционни доходи) [54], а че този режим е по-скоро механизъм за възстановяване на данъка.

125. Следва да се отбележи, че тези две дела се различават от главното производство по-специално в две отношения. Най-напред, вярно е, че противно на разглеждания български режим, изборът на данъчнозадължените лица по тези две дела има пряко отражение върху данъка, който им е приспаднат. Съгласно разглеждания български режим обаче независимо от решението на чуждестранно дружество да избере един от двата налични режима, това дружество ще бъде обложено при източника върху брутните му доходи. Едва впоследствие неговото данъчно положение ще бъде преразгледано и ще бъде възможно възстановяване, при условие че е избрало режима по член 202а от ЗКПО. Следва също да се подчертае, че за разлика от настоящото дело, посочените по-горе дела не се вписват в контекста на евентуална злоупотреба или данъчна измама.

126. Считам обаче, че наличието на избор по член 202а от ЗКПО не може да бъде поставено под съмнение.

[51] Вж. решение от 8 ноември 2007 г., Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, т. 38 и 39), и определение от 12 юли 2012 г., Tate & Lyle Investments (C-384/11, непубликувано EU:C:2012:463, т. 31 и 32 и цитираната съдебна практика).

[52] Вж. решение от 8 юни 2016 г., Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, т. 42 и цитираната съдебна практика).

[53] Вж. решение от 18 март 2010 г. (C-440/08, EU:C:2010:148, т. 43 и цитираната съдебна практика).

[54] Вж. решение от 18 март 2010 г. (C-388/19, EU:C:2021:212, т. 45).

127. Така самият факт, че данъчнозадълженото лице има възможност да избере между два различни режима, независимо от данъчното третиране, което те му предоставят, показва, че е режим, позволяващ избор. Това е вярно в още по-голяма степен, когато, какъвто, изглежда, е и настоящият случай, именно несъвместимият с правото на Съюза механизъм се прилага автоматично, ако данъчнозадълженото лице не е направило избор.

128. Считам също, че фактът, че въведеният с член 202а от ЗКПО механизъм прилича повече на механизъм за възстановяване на данъка в рамките на удържането на данък при източника, не може да постави под съмнение обстоятелството, че позволява избор за данъчнозадълженото лице.

г) По обосноваването

129. Последният въпрос, който възниква, е дали разликата в третирането на чуждестранните дружества може да бъде обоснована. Затова трябва да се провери а) дали българското законодателство преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и дали е обосновано с императивни съображения от общ интерес, б) дали е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната от него цел и в) дали не надхвърля необходимото за постигането ѝ.

130. В това отношение данъчната администрация и българското правителство поддържат, че разглежданото законодателство преследва пропорционално легитимни политически цели, произтичащи по-специално от запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (1) и от предотвратяването на данъчните измами или данъчно облагане (2).

1) По обосновката, изведена от запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки

131. Съдът е приел, че балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки може да се приеме като обосновка за ограничаване на основните свободи, по-специално когато въпросната система цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности[55].

132. Следва да се припомни, че тази цел е израз на данъчния суверенитет на държавите членки. Той обхваща правото на всяка държава да закриля своите приходи от данъци, по-специално по отношение на реализираните на нейна територия печалби (принцип на териториалност) и да урежда самостоятелно своя данъчноправен ред (принцип на автономия)[56].

133. При липсата на хармонизация при сегашното състояние на правото на Съюза, облагането с преки данъци е правомощие на държавите членки. Държавите членки следва да определят и критериите за разпределение между тях на данъчните им правомощия чрез сключване на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане или чрез едностранни мерки[57].

[55] Вж. решение от 5 юли 2012 г., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, т. 45).

[56] Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело Allianzgi-Fonds Aevn (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] Вж. решение от 5 юли 2005 г., D. (C-376/03, EU:C:2005:424, т. 50 и 51 и цитираната съдебна практика).

134. Както отбелязва генералният адвокат Kokott по дело N Luxembourg 1 и др.[58], при положения, свързани с трансграничен елемент, невинаги е сигурно, че получателят декларира за облагане с данък доходите си съгласно установения ред. По правило държавата, на която е местно лице получателят на лихвите, рядко получава информация за неговите доходи от чужбина, ако не съществуват функциониращи системи за обмен на данни между финансовите органи. Така в подобен случай облагането с данък при източника в държавата, на която длъжникът за лихвите е местно лице, е особена техника на данъчно облагане, с която по същество се гарантира (минимално) облагане с данък на получателя на лихвите.

135. Съгласно постоянната съдебна практика обаче национално данъчно законодателство, подобно на членове 195 и 199 от ЗКПО, което при облагането на чуждестранните лица като правило взема предвид брутните доходи, без приспадане на оперативните разходи, докато местните лица се облагат въз основа на нетните им приходи след приспадане на тези разходи, не може да бъде обосновано с целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки[59]. Това е така и при положение че независимо от наличието на избор по член 202а от ЗКПО, от прилагането на този член произтича предимство за местните дружества да разполагат с ликвидни средства[60].

136. Така в съответствие с практиката на Съда[61] считам, че следва да се анализира българското законодателство, приложимо към чуждестранните дружества като цяло, като се вземе предвид и член 16 от ЗКПО, което с оглед на преследваните с тази разпоредба цели предполага да се разгледа обосновката, основаваща се на борбата с измамите и злоупотребите.

2) По обосновката, изведена от борбата с измамите и злоупотребите

137. Съдът вече се е произнесъл, че борбата срещу данъчната измама или отклонението от данъчно облагане представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на гарантираните от Договора свободи на движение[62].

138. Констатирането на злоупотреба зависи от цялостната преценка на обстоятелствата по всеки конкретен случай, чието установяване е задължение на компетентните национални органи и трябва да може да бъде предмет на съдебен контрол[63]. Въпреки че несъмнено запитващата юрисдикция следва да направи посочената цялостна преценка[64], Съдът може да ѝ даде полезни насоки, за да прецени дали операциите се извършват в рамките на обичайни търговски сделки или единствено с цел злоупотреба с предимства, предвидени в правото на Съюза[65].

58 Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

59 Вж. съдебната практика, цитирана в точка 96 от настоящото заключение.

60 Вж. решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др. (C-575/17, EU:C:2018:943, т. 34).

61 Вж. решение от 2 юни 2016 г., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, т. 29 и сл.).

62 Вж. решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, т. 65).

63 Вж. решение от 17 юли 1997 г., Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, т. 41).

64 Вж. решение от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 59 и цитираната съдебна практика).

65 Вж. решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 34 и цитираната съдебна практика).

139. Следва да се припомни, че Съдът е уточнил, че обстоятелството, че местно дружество получава заем от свързано дружество, установено в друга държава членка, само по себе си не може да послужи като основание за обща презумпция за представляващи злоупотреба практики, както и да обоснове мярка, накърняваща упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора за функционирането на ЕС[66]. Необходимо е обаче да се припомни, че данъчнозадълженото лице не може да ползва произтичащото от правото на Съюза право или предимство, когато съответната сделка е напълно изкуствена в икономическо отношение и предназначението ѝ е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава членка[67].

140. В това отношение следва да се посочи, че член 16 от ЗКПО има за цел борбата с отклонението от данъчно облагане, като транспонира в българското право принципа на „пълна конкуренция“, признат както от международната данъчна практика, така и от практиката на Съда, като подходящо средство за избягване на изкуствените конструкции по отношение на трансгранични сделки[68].

141. При това положение смятам, че с оглед на цялостния данъчен контекст по настоящото дело данъчното третиране, предвидено в разглежданата правна уредба, и по-специално в член 16 от ЗКПО, е обосновано от опасността от необлагане, произтичаща, от една страна, от факта, че доходите от лихви не подлежат на данъчно облагане в държавата членка, която е трябвало да се ползва от него (а именно Великото херцогство Люксембург), с оглед на характеристиките на спорния заем (и по-специално на липсата на действителен бенефициер на лихвите, тъй като заемът е бил безлихвен), и от друга страна, от факта, че към момента на издаване на ревизионния акт и следователно през периода, за който се отнася настоящия спор, спорният заем не е бил конвертиран от жалбоподателя в капитал (поради което не е можело да бъде обложен с данък в България като вноска в капитала)[69]. Ето защо считам, че като разпоредба за „предотвратяване на злоупотребите“ член 16 от ЗКПО позволява да се осигури действителното събиране на данъка.

142. По този начин, ако при прилагането на принципите по националното право в съответствие с правото на Съюза запитващата юрисдикция стигне до извода, че е налице конструкция с цел злоупотреба, е възможно да се извърши облагане при източника като разглежданото по настоящото дело. Тогава обаче в настоящия случай въпросът вече няма да се поставя, защото това данъчно облагане ще е следствие от злоупотребата, а съгласно постоянната практика на Съда не се допуска позоваване на правото на Съюза с цел злоупотреба[70].

143. Както бе посочено в точки 41—44 от настоящото заключение, подобен подход съответства както на международната данъчна практика, така и на правото на Съюза и на практиката на Съда в областта на злоупотребите и измамите.

[66] Вж. решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 73 и цитираната съдебна практика).

[67] 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. 109 и цитираната съдебна практика).

[68] Вж. точка 46 от настоящото заключение.

[69] В това отношение следва да се припомни, че заемът е конвертиран след издаването на ревизионния акт от данъчната администрация.

[70] Вж. решения от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 68), и от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27).

144. Накрая следва да се отбележи, че изложените по-горе съображения могат да бъдат приети не само ако легитимната цел за предотвратяване на измамите и злоупотребите се взема предвид изолирано, но и ако тази цел се разглежда заедно с целта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

145. В това отношение следва да се подчертае, че Съдът се е произнесъл, че запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия и предотвратяването на избягването на данъчно облагане са свързани цели. Всъщност Съдът е приел, че практиките, свеждащи се до създаване на напълно изкуствени структури, които не отразяват икономическата действителност, с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, могат да застрашат правото на държавите членки да упражняват данъчните си правомощия по отношение на тези дейности и по този начин да накърнят балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки [71].

146. Следва обаче да се подчертае, че съвместното отчитане на тези съображения за обосноваване е възприето от Съда в съвсем специфични положения, а именно когато борбата с избягването на данъчно облагане представлява особен аспект на обществения интерес, свързан с необходимостта да се запази балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки. На това основание Съдът е приел, с оглед по-конкретно на необходимостта за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, че дори разглежданите мерки да не се отнасят специално до напълно изкуствените структури, които не отразяват икономическата действителност и са създадени с цел избягване на данъците, които обикновено са дължими върху печалбата, получена от извършените на националната територия дейности, тези мерки могат да бъдат обосновани [72].

147. С оглед на тези две цели, свързани главно с избягването на данъчно облагане, но и спомагателно, с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки (заедно с първата цитирана цел), смятам, че правна уредба като разглежданата по главното производство преследва легитимни цели, съвместими с Договора за функционирането на ЕС и свързани с императивни съображения от обществен интерес, и е подходяща за реализирането на тези цели.

3) По контрола за пропорционалността

148. Накрая, възниква въпросът дали предвиденото в българското право производството за установяване на данъчни задължения при констатиране на злоупотреба или данъчна измама е в съответствие с принципа на пропорционалност.

149. В това отношение следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда, когато извършват проверката дали дадена сделка има за цел измама или злоупотреба, компетентните национални органи не могат да се ограничат само с прилагането на предварително определени общи критерии, а трябва да извършват индивидуална преценка на съответната сделка в нейната цялост [73].

[71] Вж. решение от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 62).

[72] Вж. решения от 18 юли 2007 г., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, т. 58, 59 и 63), и от 21 януари 2010 г., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, т. 66 и 67).

[73] Вж. решение от 20 декември 2017 г., Deister Holding и Juhler Holding (C-504/16 и C-613/16, EU:C:2017:1009, т. 62 и цитираната съдебна практика).

150. В този контекст Съдът е приел, че национално 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, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за предотвратяване на представляващи злоупотреба практики, ако на първо място, във всички случаи, в които наличието на подобна привидна договореност не може да бъде изключено, на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, които е можело да го подтикнат да сключи такава сделка [74].

151. За да може подобно законодателство да продължи да бъде съобразено с принципа на пропорционалност, е важно, на второ място, когато проверката на подобни факти наложи извода, че сключването на разглежданата сделка представлява изцяло привидна договореност без действително търговско основание, преквалифицирането на изплатените лихви като разпределение на печалбата да се ограничи до частта от посочените лихви, която надхвърля това, което би било договорено при липса на специални отношения между страните или между последните и трето лице [75].

152. В това отношение следва да се отбележи, че обстоятелството, че местно дружество е получило заем от чуждестранно дружество при условия, които не отговарят на това, което съответните дружества биха договорили в условията на пълна конкуренция, съставлява за държавата членка, за която дружеството заемател е местно лице, обективен факт, който може да бъде проверен от трети лица, за да се определи дали разглежданата сделка представлява, в цялост или частично, изцяло привидна договореност с основна цел заобикаляне на прилагането на данъчното законодателство на тази държава членка [76].

153. Освен следва да се посочи, че е видно, че член 16 от ЗКПО отговаря и на втория критерий, изведен в практиката на Съда, в смисъл че целта на предвидената в тази разпоредба коригираща данъчна мярка е да се гарантира, че заеми между свързани дружества се сключват при условия на „пълна конкуренция“, като се коригира приложимият лихвен процент и се гарантира, че той е в съответствие с пазарния лихвен процент, за да се изчислят неизплатените лихви.

154. Накрая, що се отнася до данъчната практика на българската администрация, следва да се отбележи, че е видно, че становището на жалбоподателя, че този данък се дължи „по силата на необорима презумпция за избягване на облагане“, без страните по сделката да могат да изтъкнат наличието на икономически съображения за сключването ѝ, не се потвърждава от член 16 от ЗКПО, който обуславя всяко определяне на данъчни задължения от цялостна преценка на представените от данъчнозадълженото лице доказателства и на тези, които са събрани от данъчната администрация.

155. При тези обстоятелства, освен ако проверката, която запитващата юрисдикция трябва да извърши по предходните въпроси, не покаже друго, считам, че предвидената в член 16 от ЗКПО процедура по определяне на данъчни задължения отговаря на условията за пропорционалност, изведени в практиката на Съда, и не надхвърля необходимото за постигане на преследваните цели.

[74] Вж. решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 82), и определение от 23 април 2008 г., Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, т. 84).

[75] Вж. решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 83).

[76] Вж. решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 81).

156. С оглед на изложеното по-горе предлагам на четвъртия въпрос да се отговори, че член 49 ДФЕС и член 63, параграфи 1 и 2 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат по принцип национална правна уредба, която в приложение на „принципа на пълна конкуренция“ и с оглед на борбата с отклонението от данъчно облагане предвижда облагането под формата на данък, удържан при източника, на фиктивни лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем, отпуснат от неговото чуждестранно дружество майка, е било длъжно при пазарни условия да заплати на последното, при условие че предвиденото в тази правна уредба определяне на данъчни задължения се основава на индивидуална преценка на съответната сделка, като на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност да представи доказателства за търговските съображения, които е можело да го подтикнат да сключи въпросната сделка.

Е. По петия преюдициален въпрос

157. С петия преюдициален въпрос се иска да се установи дали член 3, букви з)—й), член 5, параграф 1, букви а) и б), член 7, параграф 1 и член 8 от Директива 2008/7 допускат разпоредби от националното право като член 16, алинея 1 и алинея 2, точка 3 и член 195, алинея 1 от ЗКПО относно облагането с данък при източника на фиктивен доход от лихви, определен в рамките на спорния заем.

158. Най напред, що се отнася до Директива 2008/7, следва да се припомни, че тя хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите членки могат да налагат косвени данъци върху набирането на капитал[77], за да бъдат премахнати, доколкото е възможно, факторите, които могат да нарушат условията на конкуренцията или да възпрепятстват свободното движение на капитали, и по този начин да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар[78].

159. От тази гледна точка член 5, параграф 1, буква а) от тази директива задължава държавите членки да не облагат под никаква форма капиталовите дружества с „косвен данък“ по отношение на „вноските в капитала“.

160. За да се отговори на поставения въпрос, следва най-напред да се установи дали безлихвен заем като предоставения в случая от едноличния собственик на капитала на дружеството бенефициер представлява „вноска в капитала“ по смисъла на член 3, буква з) от Директива 2008/7.

161. Отговорът на този въпрос може да се изведе както от съдържанието на посочената по-горе разпоредба, така и от практиката на Съда.

162. Така член 3, буква з) от Директива 2008/7 дефинира „вноската в капитала“ като „увеличаването на активите на капиталово дружество чрез предоставяне на услуги от негов член, което не води пряко до увеличаване на капитала на дружеството, но […] може да повиши стойността на дружествените дялове“.

[77] Вж. решение от 19 октомври 2017 г., Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, т. 27 и цитираната съдебна практика).

[78] Вж. решение от 22 април 2015 г., Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, т. 31).

163. От практиката на Съда следва също, че увеличаването на активите на дружество обхваща по принцип всяка форма на увеличение на имуществото на капиталово дружество [79]. Така Съдът е отбелязал, че отпускането на безлихвен заем може да представлява „вноска в капитала“ [80].

164. Накрая, смятам, че характеристиките на спорния заем, и по-специално неговата конвертируемост и дългата му продължителност, представляват допълнителни елементи, които показват, че този заем може да се счита за „вноска в капитала“.

165. Що се отнася до втория аспект на въпроса, който се състои по-специално в това дали събраният съгласно членове 16 и 195 от ЗКПО данък попада в приложното поле на Директива 2008/7, и по-специално на член 5, параграф 1, буква а) от нея, следва да се отбележи, че тази разпоредба предвижда задължение за държавите членки да освободят капиталовите дружества от всякаква форма на косвен данък върху вноските в капитала.

166. Директива 2008/7 обаче не задължава държавите членки да освобождават вноските в капитала от всякаква форма на пряк данък.

167. Както Съдът вече се е произнесъл, тази директива не се отнася до преките данъци, които, подобно на корпоративния данък, по принцип са от компетентността на държавите членки при спазване на правото на Съюза [81].

168. Няма никакво съмнение, че разглежданият в главното производство данък, удържан при източника, е пряк данък върху дохода и че става въпрос за проявление на корпоративния данък.

169. С оглед на изложеното по-горе предлагам на петия преюдициален въпрос да се отговори, че Директива 2008/7 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данък, удържан при източника, като разглеждания в настоящото дело.

Ж. По шестия преюдициален въпрос

170. Със своя шести и последен въпрос запитващата юрисдикция посочва, че член 200, алинея 2 и член 200а, алинея 1 и алинея 5, точка 4 от ЗКПО в редакцията му, приложима към 1 януари 2011 г., определят ставката на данъка, удържан при източника, в размер на 10 %, докато максималната ставка, приложима за определения преходен период, е 5 %. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали подобна разлика е в противоречие с принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.

171. От анализа на втория въпрос, изложен в точки 54—63 от настоящото заключение, следва, че разглежданият в главното производство безлихвен заем спада, наред с други, към изключението, предвидено в член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49, и че последната не е приложима към фактите по делото.

[79] Вж. решение от 12 януари 2006 г., Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, т. 34).

[80] Вж. решение от 17 септември 2002 г., Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, т. 18 и цитираната съдебна практика).

[81] Вж. решение от 18 януари 2001 г., P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, т. 24 и цитираната съдебна практика).

172. С оглед на изложеното по-горе считам, че шестият въпрос е безпредметен в рамките на висящия спор.

V. Заключение

173. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Върховния административен съд (България), както следва:

„1) Член 5, параграф 4 и член 12, буква б) ДЕС, както и член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не се прилагат към тълкуването на член 16, алинея 2, точка 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане, тъй като последната разпоредба не представлява прилагане на правото на Съюза.

2) Член 4 от Директива 2003/49/ЕО на Съвета от 3 юни 2003 година относно общата система на данъчно облагане на плащания на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки трябва да се тълкува в смисъл, че не изисква плащанията на лихви като посочените в член 4, параграф 1, буква г) от тази директива да се квалифицират като разпределение на печалбата по член 5 от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки.

3) Директива 2011/96 трябва да се тълкува в смисъл, че не е приложима към данък, удържан при източника, върху фиктивен доход от лихви по безлихвен заем, предоставен от дружеството майка на неговото дъщерно дружество.

4) Член 49 ДФЕС и член 63, параграфи 1 и 2 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат по принцип национална правна уредба, която в приложение на „принципа на пълна конкуренция“ и с оглед на борбата с отклонението от данъчно облагане предвижда облагането под формата на данък, удържан при източника, на фиктивни лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем, отпуснат от неговото чуждестранно дружество майка, е било длъжно при пазарни условия да заплати на последното, при условие че предвиденото в националната правна уредба определяне на данъчни задължения се основава на индивидуална преценка на съответната сделка, като на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност да представи доказателства за търговските съображения, които е можело да го подтикнат да сключи въпросната сделка.

5) Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал трябва да се тълкува в смисъл, че допуска данък, удържан при източника, като разглеждания в настоящото дело“.