Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

24 февруари 2022 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък, удържан при източника за фиктивните лихви по безлихвен заем, отпуснат на местно дъщерно дружество от чуждестранно дружество майка — Директива 2003/49/ЕО — Плащания на лихви между свързани дружества от различни държави членки — Член 1, параграф 1 — Освобождаване от данък при източника — Член 4, параграф 1, буква г) — Изключване на някои плащания — Директива 2011/96/ЕС — Корпоративен данък — Член 1, параграф 1, буква б) — Разпределяне на печалба от местно дъщерно дружество към неговото чуждестранно дружество майка — Член 5 — Освобождаване от данък при източника — Директива 2008/7/ЕО — Набиране на капитал — Член 3 — Вноски в капитала — Член 5, параграф 1, буква а) — Освобождаване от косвени данъци — Членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС — Свободно движение на капитали — Облагане на брутния размер на фиктивните лихви — Процедура по възстановяване с цел приспадане на разходите във връзка с отпускането на заема и евентуално възстановяване на данък — Различно третиране — Обосноваване — Балансирано разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане — Ефективно събиране на данъка — Борба с отклонението от данъчно облагане“

По дело C-257/20

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с определение от 4 май 2020 г., постъпило в Съда на 9 юни 2020 г., в рамките на производство по дело

„Вива Телеком България“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София

при участието на:

Върховна административна прокуратура на Република България

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan (докладчик), председател на състава, K. Lenaerts, председател на Съда, изпълняващ функциите на съдия в пети състав, C. Lycourgos, председател на четвърти състав, I. Jarukaitis и M. Ilešič, съдии,

* Език на производството: български.

генерален адвокат: A. Rantos,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 юни 2021 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за „Вива Телеком България“ ЕООД, първоначално представлявано от Д. Йорданов, М. Емануилов и Св. Христозова-Йорданова, а впоследствие от Я. Камбуров, Е. Емануилов, Вл. Рангелов, Т. Тодоров и Д. Димитрова, адвокати,

– за директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София, от Н. Калистратов и М. Бакалова, в качеството на представители,

– за българското правителство, от Т. Цингилева и Л. Захариева, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от W. Roels и Й. Маринова, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 септември 2021 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС, на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, на член 4, параграф 1, буква г) 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 (ОВ L 157, 2003 г., стр. 49; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 75), на член 1, параграф 1, буква б) и параграф 3 и 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 (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“), на член 3, букви з)—й), член 5, параграф 1, букви а) и б), член 7, параграф 1 и член 8 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, 2008 г., стр. 11), на приложение VI, раздел 6, точка 3 към Протокола относно условията и договореностите за приемането на Република България и Румъния в Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 29, наричан по-нататък „Протоколът за приемането“) и на приложение VI, раздел 6, точка 3 към Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз (ОВ L 157, 2005 г., стр. 203, наричан по-нататък „Актът за присъединяване“).

2 Запитването е отправено във връзка със спор между „Вива Телеком България“ ЕООД, дружество със седалище в София (България), и директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (България) по повод на облагането с данък при източника на фиктивните лихви по безлихвен заем, отпуснат на Вива Телеком България от неговото дружество майка, установено в друга държава членка.

Правна уредба

Правото на Съюза

Присъединяването на Република България към Европейския съюз

3 Член 20 от Протокола за приемането и член 23 от Акта за присъединяване, отнасящи се до преходните мерки, предвиждат, че мерките, изброени в съответните приложения VI към този протокол и към този акт, се прилагат по отношение на Република България при условията, посочени в тези приложения.

4 Във въпросните приложения, озаглавени съответно „Списък по член 20 на Протокола: Преходни мерки, България“ и „Списък по член 23 на Акта за присъединяване: Преходни мерки, България“, и по-точно в точки 3 от съответните им раздели 6 („Данъчна политика“), се упоменава Директива 2003/49, изменена с Директива 2004/76/ЕО на Съвета от 29 април 2004 г. (ОВ L 157, 2004 г., стр. 106; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 135), и се уточнява с едни и същи думи 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.“.

Директива 2003/49

5 Съображения 1—4 от Директива 2003/49 гласят:

„(1) В единен пазар, който притежава характеристиките на вътрешен пазар, транзакциите между дружества от различни държави членки не следва да бъдат подложени на по-неблагоприятни […] условия от тези, приложими към транзакциите между дружества от една и съща държава членка.

(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.

(3) Необходимо е да се гарантира, че плащанията на лихви и роялти се облагат с данъци еднократно в една държава членка.

(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“.

6 Член 1 от тази директива, озаглавен „Приложно поле и процедура“, предвижда:

„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.

[…]“.

7 Член 2 от посочената директива, озаглавен „Определения за лихва и роялти“, гласи следното:

„За целите на настоящата директива:

а) „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;

[…]“.

8 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“.

Директива 2008/7

9 Съгласно член 3 от Директива 2008/7, озаглавен „Вноски в капитала“:

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

[…]

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“.

10 Член 5 от посочената 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;

[…]“.

Директива 2011/96

11 Съображения 3—6 от Директива 2011/96 гласят:

„(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.

(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.

(6) Преди влизането в сила на Директива 90/435/ЕИО [на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97)] данъчните разпоредби, които регулират отношенията
между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки, значително се различаваха
между отделните държави членки и като цяло бяха по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагаха към
дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка. По тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки беше в по-неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка. Беше необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да се улесни обединението на дружества на равнище на Съюза“.

12 Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2011/96:

„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;

[…]“.

13 Член 5 от тази директива гласи следното:

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

Българското право

14 Член 1, точка 4 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ДВ бр. 105 от 22 декември 2006 г.), в сила от 1 януари 2007 г. (наричан по-нататък „ЗКПО“), гласи:

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

15 Съгласно член 5, алинеи 1 и 2 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“.

16 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;

[…]“.

17 Член 16 от ЗКПО, озаглавен „Отклонение от данъчно облагане“, в редакцията в сила от 1 януари 2010 г. предвижда:

„(1) […] 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;

[…]“.

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

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

19 Член 195 от ЗКПО, озаглавен „Данък, удържан при доходи на чуждестранни лица“, в редакцията си в сила от 1 януари 2015 г. предвижда:

„(1) […] 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. доходите от лихви, авторски и лицензионни възнаграждения при условията на ал. 7—12;

[…]

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

[…]

(11) […] Алинеи 7, 8, 9 и 10 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;

[…]

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

20 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[…]“.

21 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“.

22 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“.

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

„(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;

[…]“.

24 Член 202а, алинеи 1—4 от ЗКПО, озаглавен „Преизчисляване на данък при източника“, в редакцията му в сила от 1 януари 2010 г. гласи:

„(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 [от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4)], 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. 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“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

25 На 22 ноември 2013 г. „Вива Телеком България“ ЕАД, чийто правоприемник е „Вива Телеком България“ ЕООД, в качеството си на заемател сключва с единствения си акционер — установеното в Люксембург дружество InterV Investment Sàrl — споразумение за заем, с което последното в качеството си на заемодател му предоставя конвертируем безлихвен заем с падеж 60 години след датата на влизане в сила на това споразумение. 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 при предвидените в същото споразумение условия.

26 С ревизионен акт от 16 октомври 2017 г. Териториална дирекция на Националната агенция за приходите (България) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) налага на Вива Телеком България, във връзка с отпуснатия му от InterV Investment заем, задължения по член 195 от ЗКПО за заплащане на данък при източника за периода от 14 февруари 2014 г. до 31 март 2015 г.

27 След като установява, че към датата на данъчната ревизия заемът не е бил трансформиран в капитал 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. В своя акт данъчната администрация определя пазарния лихвен процент по заема, за да изчисли неизплатените от заемателя лихви и след това да определи данък при източника от 10 % върху тях.

28 На 20 декември 2017 г. ответникът в главното производство отхвърля подадената от Вива Телеком България по административен ред жалба срещу този акт.

29 С решение от 29 март 2019 г. Административен съд — София град (България), пред който това дружество обжалва акта от 16 октомври 2017 г. като незаконосъобразен, отхвърля подадената жалба, като приема, че процесният заем е финансов актив на въпросното

дружество, от който същото е получило икономическа изгода поради неплащането на лихви, докато заемодателят от своя страна е претърпял икономическа загуба поради неполучаването на тези лихви. Според този съд заемните средства са използвани за погасяване на някои финансови задължения на заемателя, посочени в споразумението за заем, и не са елемент на собствения капитал.

30 Вива Телеком България подава касационна жалба пред Върховния административен съд (България), като иска отмяна на това съдебно решение.

31 В подкрепа на тази жалба дружеството поддържа, че данъкът при източника е определен върху фиктивен доход от лихви, без да се вземе предвид доказаното наличие на търговски интерес за отпускането на безлихвен заем. То твърди също, че не е разполагало със средства за изплащане на лихви по процесния заем и че към датата на сключване на споразумението за този заем InterV Investment е едноличен собственик на капитала. Освен това смята, 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.

32 Алтернативно Вива Телеком България твърди, 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 заеми, 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 местно дъщерно дружество разпределя в полза на своето чуждестранно дружество майка, се освобождавали от данък, удържан при източника. То поддържа също, че процесният 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.

33 Върховният административен съд иска да установи, на първо място, дали член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО е в съответствие с принципа на пропорционалност, посочен в член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС, както и с правото на ефективни правни средства за защита, закрепено в член 47 от Хартата. Всъщност според този съд въпросната национална разпоредба съдържа необорима презумпция за отклонение от данъчно облагане, когато е предоставен безлихвен заем между свързани или несвързани лица, без да дава възможност на заемодателя и заемателя да оборят тази презумпция. При свързаните дружества обаче било възможно икономически съображения, свързани с интересите на съответната група, да са причина за сключването на такъв заем.

34 На второ място, запитващата юрисдикция иска да установи обхвата на директиви 2003/49 и 2011/96. Всъщност съгласно член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49, транспониран от Република България преди 1 януари 2015 г. по същество с член 200а, алинея 1 и алинея 5, точка 4 от ЗКПО, а след тази дата — с член 195, алинея 6, точка 3 и алинея 11, точка 4 от ЗКПО, държавата източник не била задължена да гарантира предимствата на тази директива в случай на плащания по вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата, или когато сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането. Поради това се поставял въпросът дали такива плащания трябва да се считат за разпределение на печалба, което на основание членове 1

и 5 от Директива 2011/96 би трябвало, след като се извършва от местно дъщерно дружество в полза на неговото чуждестранно дружество майка, да бъде освободено от данък, удържан при източника.

35 На трето място, тази юрисдикция иска да установи дали отпуснатият от чуждестранно на местно дружество безлихвен заем, който, считано от 1 януари 2010 г., подлежи на облагане с данък при източника по силата на член 16, алинея 2, точка 3 и на член 195 от ЗКПО, трябва да се счита за вноска в капитала по смисъла на член 3, букви з)—й) от Директива 2008/7, спрямо която съответно са приложими разпоредбите на тази директива, и в частност член 5, параграф 1, букви а) и б), член 7, параграф 1 и член 8 от нея.

36 На четвърто и последно място, посочената юрисдикция иска да установи значението на преходните мерки, съдържащи се в Протокола за приемането и в Акта за присъединяване, чиито разпоредби в раздел 6, точка 3 от съответните приложения VI към тях предвиждат, че Република България е имала право да не прилага член 1 от Директива 2003/49 до 31 декември 2014 г., като същевременно уточняват, че през този преходен период данъчната ставка върху плащанията на лихви, извършвани по-специално към свързано дружество от друга държава членка, не може да надвишава 5 %, що се отнася до времето между 31 декември 2010 г. и 31 декември 2014 г. Всъщност според тази юрисдикция член 200, алинея 2 и член 200а, алинея 1 и алинея 5, точка 4 от ЗКПО в редакцията им в сила през 2014 г. противоречат на тези разпоредби, тъй като предвиждат данък, удържан при източника, в размер на 10 %.

37 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] 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. и 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, […] б. „з“—„й“, 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 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?“.

По преюдициалните въпроси

38 С шестте си въпроса, които отчасти се припокриват, запитващата юрисдикция иска по същество да установи как следва да се тълкува, от една страна, вторичното право на Съюза, произтичащо съответно от директиви 2003/49 (втори, трети и шести въпрос), 2011/96 (втори и четвърти въпрос) и 2008/7 (пети въпрос), и от друга страна, първичното право на Съюза, произтичащо съответно от членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС (четвърти въпрос), член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата (първи въпрос).

По допустимостта

39 Ответникът в главното производство смята, че вторият, третият и четвъртият преюдициален въпрос са недопустими. Всъщност тези въпроси се отнасяли до разпоредби на правото на Съюза — а именно член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49 и член 1, параграф 1, буква б) и параграф 3 и член 5 от Директива 2011/96 — които не са неясни. Освен това тези разпоредби нямали никаква връзка с правната квалификация, дадена от данъчната администрация в процесния акт. Всъщност с този акт бил определен данък при източника не поради разпределянето на дивиденти или на печалба по смисъла на Директива 2011/96, а поради наличието на отклонение от данъчно облагане вследствие на сключен безлихвен заем. Освен това с член 200а, алинея 3, точка 4 от ЗКПО, впоследствие, считано от 1 януари 2011 г., член 200а, алинея 5, точка 4 от ЗКПО, правилно бил транспониран член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49.

40 От своя страна българското правителство счита, че вторият и третият преюдициален въпрос са недопустими, тъй като нямат връзка с обстоятелствата по спора в главното производство. Всъщност в акта за преюдициално запитване липсвала информация с какво тълкуването на директиви 2003/49 и 2011/96 би било полезно за решаването на този спор.

41 Видно от постоянната практика на Съда, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като тези въпроси се отнасят до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. Оттук следва, че поставените от националните юрисдикции въпроси се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е видно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, ако проблемът е от хипотетично естество или още ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на посочените въпроси (решение от 16 юли 2020 г., Facebook Ireland и Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, т. 73 и цитираната съдебна практика).

42 Що се отнася до твърдяната яснота на разпоредбите на директиви 2003/49 и 2011/96, които са предмет на втори, трети и четвърти въпрос, в случая веднага следва да се подчертае, че по никакъв начин не е забранено националната юрисдикция да постави на Съда преюдициални въпроси, отговорът на които по мнението на някоя от страните по главното производство не оставя място за никакво разумно съмнение. Ето защо, дори да се предположи, че това е така, съдържащото такива въпроси преюдициално запитване все пак не става недопустимо (решение от 14 октомври 2021 г., Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, т. 26 и цитираната съдебна практика).

43 От друга страна, следва да се констатира, че нищо в преписката, с която разполага Съдът, не дава основание да се приеме, че исканото тълкуване на директиви 2003/49 и 2011/96 няма връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство или е от хипотетично естество, понеже с процесния акт не са приложени разпоредби от тези директиви или националното право е в съответствие с тях. Всъщност в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция излага с необходимата яснота причините, поради които счита, че отговорът на втория, третия и четвъртия въпрос относно тълкуването на тези разпоредби от правото на Съюза е нужен за решаването на спора в главното производство, доколкото определеният с процесния акт данък при източника би могъл да е в разрез с посочените директиви.

44 Следователно вторият, третият и четвъртият въпрос са допустими.

По същество

45 Съгласно постоянната практика на Съда, когато дадена област е предмет на изчерпателна хармонизация в рамките на Съюза, всяка свързана с нея национална мярка трябва да се преценява с оглед на разпоредбите на тази мярка за хармонизация, а не с оглед на разпоредбите на първичното право (решение от 6 декември 2018 г., FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, т. 22 и цитираната съдебна практика).

46 При това положение поставените от запитващата юрисдикция въпроси следва да се разгледат, най-напред, доколкото се отнасят до тълкуването на директиви 2003/49, 2011/96 и 2008/7, а след това, при липсата на изчерпателна хармонизация — доколкото се отнасят, от една страна, до членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, и от друга страна, до член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата.

По тълкуването на директиви 2003/49, 2011/96 и 2008/7

47 С въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 1, параграф 1 от Директива 2003/49 във връзка с член 4, параграф 1, буква г) от тази директива и с раздел 6, точка 3 от приложение VI съответно към Протокола за приемането и към Акта за присъединяване, член 5 от Директива 2011/96 и членове 3 и 5 от Директива 2008/7 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното.

– *Относно Директива 2003/49*

48 Видно от съображения 2—4 от Директива 2003/49, целта на тази директива е да се премахне двойното данъчно облагане във връзка с плащанията на лихви и роялти между свързани дружества от различни държави членки и тези плащания да се облагат с данъци еднократно в една държава членка, като премахването на данъците върху тези плащания в държавата членка, където те възникват, се явява най-подходящото средство, за да се гарантира уеднаквяването на данъчните условия за вътрешните и трансграничните операции (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. 85 и цитираната съдебна практика).

49 Следователно приложното поле на Директива 2003/49, така както е очертано в член 1, параграф 1 от нея, се отнася до освобождаването от данъчно облагане на плащанията на лихви и роялти в държавата членка, източник на тези плащания, когато бенефициерът им е дружество, установено в друга държава членка, или е място на стопанска дейност в друга държава членка, принадлежащо на дружество от държава членка (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. 86 и цитираната съдебна практика).

50 С оглед на това член 1, параграф 1 от въпросната директива предвижда по-специално, че плащанията на лихви се освобождават от всякакъв данък при източника в държавата членка източник, когато бенефициерът на лихвите е дружество, установено в друга държава членка.

51 От практиката на Съда обаче следва, че тъй като член 2, буква а) от посочената директива определя лихвите като „доход от вземания по дългове от всякакъв вид“, единствено действителният бенефициер може да получава лихви, които да съставляват доходи от такива вземания (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. 87 и цитираната съдебна практика).

52 Следователно понятието „бенефициер на лихвите“ по смисъла на Директива 2003/49 трябва да се тълкува като обозначаващо субекта, който реално се ползва от тези лихви в икономическо отношение и съответно разполага с властта свободно да определя предназначението им (вж. в този смисъл 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. 88, 89 и 122).

53 Това понятие съответно не трябва да се разбира в технически смисъл (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. 92).

54 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, когато данъчната администрация определя, за целите на облагането им, фиктивни лихви по безлихвен заем, заемодателят изобщо не получава лихва, поради което не може да се смята за „действителен бенефициер“ по смисъла на съдебната практика, изложена в точка 51 от настоящото решение.

55 От това следва, че фиктивни лихви като определените от данъчната администрация в случая по главното производство не може да се считат за плащания на лихви по смисъла на член 1, параграф 1 и член 2, буква а) от Директива 2003/49 именно защото не е извършено никакво плащане.

56 По същата причина такива лихви няма как да попадат и в приложното поле на член 4, параграф 1, буква г) от тази директива, тъй като тази разпоредба се отнася до „плащания“, произтичащи от вземания за дълг, при които няма клауза за връщане на главницата или сумата е дължима след повече от 50 години след датата на емитирането.

57 Ето защо Директива 2003/49 не се прилага по отношение на национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

58 При това положение не е необходимо произнасяне по тълкуването на преходните разпоредби, съдържащи се в раздел 6, точка 3 от приложение VI съответно към Протокола за приемането и към Акта за присъединяване и отнасящи се до прилагането на тази директива в България.

– *Относно Директива 2011/96*

59 Видно от съображения 3—6 от Директива 2011/96, тя има за цел 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, за да се улесни обединението на дружества на равнището на Съюза (решение от 2 април 2020 г., ДжиВиСи Сървисиз (България), C-458/18, EU:C:2020:266, т. 31 и цитираната съдебна практика).

60 Така тази директива има за цел да гарантира неутралност в данъчен смисъл на печалбата, която дружество от една държава членка разпределя на неговото дружество майка, установено в друга държава членка (вж. в този смисъл решение от 8 март 2017 г., Wereldhave Belgium и др., C-448/15, EU:C:2009:180, т. 25 и цитираната съдебна практика).

61 Член 1, параграф 1, буква б) от посочената директива съответно предвижда, че тя се прилага по отношение на разпределението на печалба от дъщерно дружество към неговото дружество майка в рамките на трансгранично правоотношение, като член 5 от същата директива предвижда освобождаването на разпределената печалба от данък при източника.

62 В това отношение Съдът вече е постановил, че държавата членка, за която дадено дружество е местно лице, може законно да третира като разпределение на печалбата лихвите, които това дружество е изплатило на своето дружество майка, установено в друга държава членка, когато размерът на тези лихви надвишава това, което би било платено в условията на пълна конкуренция (вж. в този смисъл решение от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, т. 87—89).

63 За сметка на това фиктивните лихви, определени от данъчната администрация на местното дружество във връзка с безлихвен заем, сключен между него и чуждестранното му дружество майка, не могат да се считат за разпределена печалба, тъй като в тази хипотеза между дружествата всъщност не се извършва никакво плащане на лихви.

64 Следователно Директива 2011/96 не се прилага по отношение на национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

– *Относно Директива 2008/7*

65 Както Съдът вече многократно е отбелязвал, Директива 2008/7 хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите членки могат да налагат косвени данъци върху набирането на капитал (решение от 19 октомври 2017 г., Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, т. 27 и цитираната съдебна практика).

66 С тази хармонизация съответно се цели да се премахнат, доколкото е възможно, факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция или да възпрепятстват свободното движение на капитали, и по този начин да се гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар (вж. в този смисъл решение от 22 април 2015 г., Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, т. 31).

67 Член 5, параграф 1, буква а) от тази директива съответно задължава държавите членки да не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък, що се отнася до вноските в капитала.

68 Съгласно член 3, буква з) от посочената директива понятието „вноска в капитала“ включва 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.

69 В това отношение от практиката на Съда следва, че отпускането на безлихвен заем може да представлява вноска в капитала по смисъла на тази разпоредба, тъй като такъв заем позволява на дружеството заемател да ползва капитал, без да се налага да заплаща цената за това, че спестяването на съответните лихвени разходи води до увеличаване на активите на това дружество, тъй като му позволява да избегне разход, който иначе би трябвало да понесе, и че заради този спестен разход въпросният заем допринася за повишаването на икономическия потенциал на дружеството и съответно може да допринесе за повишаването на стойността на дружествените дялове на дружеството бенефициер (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).

70 При все това, видно от самото ѝ заглавие и от текста на член 5, параграф 1, буква а) от нея, Директива 2008/7 единствено забранява на държавите членки да облагат вноските в капитала с „косвен данък“. По-специално, както Съдът вече е подчертал, предвидената с посочената директива хармонизация 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 (решения от 26 септември 1996 г., Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, т. 21 и от 18 януари 2001 г., P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, т. 24).

71 Следователно член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2008/7 не задължава държавите членки да освобождават вноските в капитала от всякакъв вид пряк данък.

72 Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 168 от заключението си, разглежданият в главното производство данък, удържан при източника, трябва да се счита за пряк данък.

73 Всъщност този данък, който произтича от прилагането на националното законодателство относно корпоративния данък, има за правопораждащ факт и данъчна основа дохода, който чуждестранното дружество майка е трябвало да реализира при пазарни условия. Съответно той спада към преките данъци върху доходите (вж. по аналогия решение от 18 януари 2001 г., P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, т. 26 и от 10 март 2005 г., Optiver и др., C-22/03, EU:C:2005:143, т. 33).

74 При това положение Директива 2008/7 не се прилага по отношение на национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

– *Отговор на въпросите относно тълкуването на директиви 2003/49, 2011/96 и 2008/7*

75 С оглед на всички изложени по-горе съображения, на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 1, параграф 1 във връзка с член 4, параграф 1, буква г) от Директива 2003/49, член 5 от Директива 2011/96 и членове 3 и 5 от Директива 2008/7 трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното.

По тълкуването на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата

76 С въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, от една страна, член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата, от друга страна, трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното, когато този данък при източника се събира върху брутния размер на тези лихви без възможност на този етап за приспадане на свързаните със заема разходи, а за целите на преизчисляването на посочения данък и евентуалното възстановяване е необходимо последващо нарочно искане.

– *Относно членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС*

77 Тъй като запитващата юрисдикция се позовава едновременно на свободата на установяване и на свободното движение на капитали, закрепени съответно в членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, най-напред следва да се определи коя от тези две свободи може да бъде засегната от национално законодателство като разглежданото в главното производство.

78 В това отношение според установената практика на Съда трябва да се вземе предвид предметът на разглежданата правна уредба (решение от 10 юни 2015 г., X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 17 и цитираната съдебна практика).

79 Национална правна уредба, която е приложима единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване (решение от 10 юни 2015 г., X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 18 и цитираната съдебна практика).

80 За разлика от това, национални разпоредби, които се прилагат за дялови участия, придобити единствено с намерение за финансова инвестиция, без намерение да се оказва влияние върху управлението и контрола на предприятието, трябва да се разглеждат изключително с оглед на свободното движение на капитали (решение от 10 юни 2015 г., X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 19 и цитираната съдебна практика).

81 Що се отнася до разглежданата в главното производство национална правна уредба, самата запитваща юрисдикция посочва в акта си за преюдициално запитване, че член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО се прилага по отношение на безлихвените заеми както между свързани, така и между несвързани дружества и следователно независимо от възможността на едно дружество да упражнява безспорно влияние върху решенията и дейността на друго дружеството, което впрочем се потвърждава от текста на алинея 1 от този член, който изрично визира несвързаните дружества.

82 В подобен случай фактическите обстоятелства по спора в главното производство, които сочат, че дружеството заемодател е било към съответния момент единственият акционер на дружеството заемател, са без значение за преценката дали разглежданата в този спор ситуация попада в обхвата на едната или другата от основните свободи (вж. в този смисъл решение от 10 юни 2015 г., X, C-686/13, EU:C:2015:375, т. 22 и 23 и цитираната съдебна практика).

83 Затова следва да се приеме, че поради самия си предмет разглежданата в главното производство национална правна уредба попада преимуществено в обхвата на свободното движение на капитали, предвидено в член 63 ДФЕС (вж. в този смисъл 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. 158 и цитираната съдебна практика).

84 При това положение, дори да се приеме, че тази правна уредба поражда ограничително действие по отношение на свободата на установяване, подобно действие би било неминуема последица от евентуална пречка пред свободното движение на капитали, поради което не обосновава самостоятелна преценка на тази правна уредба с оглед на член 49 ДФЕС (решение от 17 септември 2009 г., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, т. 51).

85 Ето защо следва да се провери дали посочената национална правна уредба съдържа ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС и ако това е така, дали въпросното ограничение може да бъде обосновано от гледна точка на тази разпоредба.

86 На първо място, що се отнася до наличието на ограничение, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали мерките, 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 (решение от 30 април 2020 г., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, т. 22 и цитираната съдебна практика).

87 В това отношение, дори да се предположи — което представлява тълкуване на националното право — че член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО установява необорима презумпция за отклонение от данъчно облагане, без да дава възможност на заинтересованите лица, по-специално при съдебно обжалване, да представят доказателства относно евентуалните търговски съображения за сключването на безлихвени заеми, следва да се констатира, че това правило се прилага по един и същ начин за всички безлихвени заеми, независимо дали страни по тях са или не са чуждестранни дружества. Следователно, що се отнася до това правило, тази разпоредба не създава попадащо в обхвата на член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

88 За сметка на това Съдът вече е постановил, че национална правна уредба, съгласно която лихвите, които чуждестранно дружество получава от местно, се облагат чрез удържане на данъка от местното дружество при източника, без чуждестранното дружество да има възможност да приспадне разходите (например за лихви), пряко свързани с дейността по отпускането на съответния заем, докато такава възможност за приспадане се признава на местните дружества, които получават лихви от друго местно дружество, представлява ограничение на свободното движение на капитали (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. 175 и цитираната съдебна практика).

89 В случая, макар една и съща данъчна ставка от 10 % да се прилага без значение дали страни по безлихвения заем са само местни или, напротив, и чуждестранни дружества, местните дружества се облагат с въпросния данък — в рамките на облагането с корпоративен данък — върху нетния размер на фиктивния им доход от лихви след приспадане на евентуалните разходи, пряко свързани с отпускането на заема, докато съгласно член 195, алинеи 1 и 2 и член 199 от ЗКПО чуждестранните дружества се облагат с данък, удържан при източника, върху брутният размер на техния фиктивен доход от лихви, без да е възможно на този етап да приспадат подобни разходи.

90 Безспорно е наистина, че по силата на член 202а от ЗКПО тези чуждестранни дружества могат през годината, следваща годината, в която е събран данъкът при източника, да поискат същият да бъде преизчислен, така че да съответства на този, който би бил дължим от местно дружество. Тази процедура по възстановяване съответно би им позволила, от една страна, да приспаднат разходите, пряко свързани с дейността по отпускането на съответния заем, и от друга страна, да получат евентуално възстановяване на надвнесения данък при източника или дори освобождаване от този данък в случай на отрицателен финансов резултат.

91 Същевременно е вярно, че докато местното дружество може още в самото начало да приспадне разходите, пряко свързани с фиктивните му доходи от лихви, при което събраната от данъчната администрация като данък сума веднага ще съответства точно по размер на сумата на дължимия данък, чуждестранното дружество може да поиска същото едва на по-късен етап, в посочената процедура по възстановяване, като подаде искане, след като е платило удържания при източника данък, изчислен върху брутната сума на фиктивните лихви.

92 От това следва, че правилното уреждане на данъчното положение на чуждестранното дружество настъпва неизбежно със закъснение спрямо момента, в който местното дружество трябва да плати, след като е подало данъчната си декларация, данъка върху нетния размер на фиктивните лихви.

93 Така в случая не се оспорва, че ако процесният заем беше предоставен от местно дружество, от това дружество нямаше, при отрицателен финансов резултат, да се събира данък върху фиктивните лихви по този заем и съответно то щеше от самото начало да е освободено от плащането на този данък, без да трябва впоследствие да иска преизчисляване.

94 Следва да се приеме, че такава разлика в третирането може да осигури предимство на местните дружества, тъй като най-малкото води до това те да имат спрямо чуждестранните дружества предимството да разполагат с ликвидни средства (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 28—34).

95 Следователно национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

96 При това положение на второ място следва да се провери дали такова ограничение може да се счита за обективно обосновано с оглед на член 65, параграфи 1 и 3 ДФЕС.

97 От тези разпоредби следва, че държавите членки могат да провеждат в националното си законодателство разграничение между местните и чуждестранните данъкоплатци, стига това разграничение да не представлява средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали (решение от 18 март 2021 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Данък върху инвестиционни доходи), C-388/19, EU:C:2021:212, т. 34).

98 Следователно трябва да се направи разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, и произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. В тази насока от практиката на Съда следва, че за да може национално данъчно законодателство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл решение от 18 март 2021 г., Autoridade Tributária e Aduaneira (Данък върху инвестиционни доходи), C-388/19, EU:C:2021:212, т. 35).

99 Що се отнася, първо, до сходството на разглежданите в главното производство положения, ответникът в главното производство, в писменото си становище, и българското правителство, по време на съдебното заседание, изтъкват, че разликата в третирането произтича от факта, че чуждестранното дружество и местното дружество се намират в обективно различно положение от гледна точка на корпоративния данък, тъй като първото, за разлика от второто, не формира счетоводен и данъчен финансов резултат за облагане с този данък на територията на България.

100 В тази връзка следва да се припомни, че по отношение на преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно (решение от 14 февруари 1995 г., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, т. 31).

101 От практиката на Съда обаче е видно, че щом държава едностранно или посредством спогодба облага с данък върху доходите не само местни, но и чуждестранни данъчнозадължени лица, за доходите, които те получават от местно дружество, положението на въпросните чуждестранни данъчнозадължени лица се доближава до това на местните (решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 47).

102 По-конкретно, що се отнася до определянето, за целите на изчисляването на данъка върху доходите, на разходите, пряко свързани с дейност, генерирала облагаеми в дадена държава членка доходи, Съдът вече е постановил, че местните и чуждестранните дружества са в сходно положение (вж. в този смисъл решение от 13 ноември 2019 г., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, т. 74 и цитираната съдебна практика).

103 В случая обаче следва да се констатира, че с разглежданата в главното производство национална правна уредба Република България е избрала да упражни данъчната си компетентност по отношение на безлихвените заеми, сключвани между местни дружества заематели и чуждестранни дружества заемодатели, така че чуждестранните дружества трябва да се считат, що се отнася до пряко свързаните с тези заеми разходи, в сходно положение с това на местните дружества.

104 Вярно е, че в решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) Съдът е приел, че при обстоятелствата по делото, по което е постановено това решение, разликата в третирането, състояща се в прилагането на различни техники на данъчно облагане според мястото на установяване на данъчнозадълженото лице, се отнася до положения, които не са обективно сходни, поради което, доколкото не осигурява непременно предимство на местните бенефициери, не съставлява ограничение в частност на свободното движение на капитали (вж. в този смисъл решение от 22 декември 2008 г., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, т. 41 и 49—51; вж. в този смисъл също и решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 70).

105 За разлика обаче от делото, по което е постановено решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), по настоящото дело местните дружества, предоставили безлихвен заем, както е видно от точка 94 от настоящото решение, се ползват в сравнение с чуждестранните дружества, предоставили такъв заем, от предимството да разполагат с ликвидни средства, дължащо се на различния момент, в който могат да приспаднат пряко свързаните с този заем разходи.

106 Както обаче следва от точки 91—93 от настоящото решение, обхватът на това предимство се определя от продължителността на процедурата по възстановяване, въведена с разглежданата в главното производство национална правна уредба, за да могат чуждестранните дружества да искат данъкът при източника, удържан върху брутната сума на фиктивните лихви по безлихвения заем, да бъде преизчислен, така че да съответства на размера на корпоративния данък, който би бил платен от местно дружество, отпуснало такъв заем.

107 При тези обстоятелства не може да се приеме, че разликата в третирането при облагането на фиктивните лихви по безлихвен заем според това дали той се предоставя от местно, или от чуждестранно дружество, се свежда само до правилата за събиране на данъка (вж. по аналогия решения 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. 164 и 165 и от 13 ноември 2019 г., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, т. 71—73).

108 Следователно тази разлика в третирането се отнася до обективно сходни положения.

109 При това положение следва да се провери, второ, дали разглежданата в главното производство национална правна уредба може да бъде обоснована със съображенията, изтъкнати в случая от някои от заинтересованите лица.

110 В това отношение ответникът в главното производство изтъква, че съгласно принципа на териториалност държавите членки имат право да облагат доходите, генерирани на тяхна територия, така че да се осигури балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане. По-специално при липса на приети от Съюза мерки за хармонизация държавите членки запазвали компетентността си да определят критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци. От своя страна българското правителство подчертава, че разглежданата в главното производство национална правна уредба има за цел да противодейства на отклонението от данъчно облагане.

111 Ето защо следва да се констатира, че по същество целта на тези доводи е разглежданата в главното производство национална правна уредба да се обоснове с необходимостта да се запази балансираното разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане и да се гарантира ефективното събиране на данъка, така че да се предотврати, както следва от самия текст на член 16 от ЗКПО, отклонението от данъчно облагане.

112 В това отношение съгласно постоянната практика на Съда мерки, които ограничават свободното движение на капитали, са допустими само при условие че са обосновани с императивни съображения от общ интерес и са съобразени с принципа на пропорционалност, което изисква да са годни да гарантират осъществяването на следваната с тях цел и да не надхвърлят необходимото за постигането ѝ (решение от 21 май 2019 г., Комисия/Унгария (Права на ползване върху земеделски земи), C-235/17, EU:C:2019:432, т. 59 и цитираната съдебна практика).

113 Съгласно практиката на Съда представляват императивни съображения от общ интерес, които могат да обосноват пречка пред упражняването на гарантираните с Договора за функционирането на ЕС основни свободи, сред които е и свободното движение на капитали, както необходимостта да се запази балансираното разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане, така и борбата срещу отклонението от данъчно облагане (решение от 8 март 2017 г., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, т. 65). Същото важи за необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка (вж. в този смисъл решение от 30 април 2020 г., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, т. 38 и цитираната съдебна практика).

114 Що се отнася до годността на разглежданата в главното производство национална правна уредба да постигне тези цели, следва да се припомни, че необходимостта да се запази балансираното разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане, може да обоснове разлика в третирането, когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчната си компетентност по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 43 и цитираната съдебна практика).

115 В това отношение Съдът вече е постановил, че процедурата за удържане на данък при източника представлява законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на данъчното облагане на доходите на данъчнозадължено лице, установено извън облагащата държава (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., Sofina и др., C-575/17, EU:C:2018:943, т. 68).

116 В случая следва да се констатира, че разглежданата в главното производство национална правна уредба, доколкото предвижда облагане при източника на фиктивни лихви по безлихвени заеми, отпуснати от чуждестранни на местни дружества, позволява на държавата членка на местното дружество да упражнява данъчната си компетентност във връзка с извършвани на нейна територия дейности, като целта е да не се допусне такива заеми да се предоставят само с цел избягване на данъка, който обичайно се дължи за доходите от дейности, извършвани на територията на страната.

117 Ето защо следва да се приеме, че такава правна уредба е годна да запази балансираното разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане и да гарантира ефективното събиране на данъка, така че да се предотврати отклоняването от данъчно облагане.

118 Що се отнася до това дали разглежданата в главното производство национална правна уредба не надхвърля необходимото за постигането на тези цели, Вива Телеком България изтъква в съдебното заседание, че предвидената в член 202а от ЗКПО процедура по възстановяване продължава прекалено дълго, тъй като надвзетият данък при източника, платен от местно дружество върху брутния размер на фиктивните лихви по отпуснат от чуждестранно дружество безлихвен заем, може да бъде евентуално възстановен едва след изтичането на три години.

119 От обясненията, които ответникът в главното производство дава в съдебното заседание, е видно обаче — освен ако запитващата юрисдикция не установи друго — че по правило възстановяването става в срок от 30 дни, считано от подаването на искането, и че процедурата може да продължи до три години само в извънредни случаи. Освен това в съдебното заседание българското правителство посочва, че Националната агенция за приходите трябва да плаща лихви върху дължимите суми, считано от тридесетия ден след подаването на данъчната декларация — обстоятелство, което също следва да се провери от запитващата юрисдикция.

120 Така, освен ако не се установи друго при тези проверки, разглежданата в главното производство национална правна уредба не изглежда, предвид продължителността на процедурата по възстановяване, да надхвърля необходимото за постигането на целите, които преследва.

121 При това положение тази национална правна уредба може да бъде обоснована с целите да се запази балансираното разпределение между държавите членки на правомощията за данъчно облагане и да се гарантира ефективното събиране на данъка, така че да се предотврати отклонението от данъчно облагане.

– *Относно член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС и относно член 47 от Хартата*

122 Видно от точка 33 от настоящото решение, запитващата юрисдикция иска тълкуване също на член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата, тъй като смята, че разглежданата в главното производство национална правна уредба, така както произтича от член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО, предвижда необорима презумпция за отклонение от данъчно облагане в случаите на отпускане на безлихвен заем.

123 В това отношение следва да се припомни, че съгласно установената съдебна практика Съдът не е компетентен да отговори на преюдициален въпрос, когато е очевидно, че разпоредбата от правото на Съюза, чието тълкуване се иска от Съда, не може да се приложи (решение от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 31).

124 На първо място, що се отнася до член 5, параграф 4 ДЕС, Съдът вече е постановил, че тази разпоредба се отнася до дейността на институциите на Съюза, като първата ѝ алинея предвижда, че по силата на принципа на пропорционалност съдържанието и формата на дейност на Съюза не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на целите на Договорите, а втората задължава институциите на Съюза да се съобразяват със същия принцип на пропорционалност, когато упражняват свои правомощия (вж. в този смисъл решение от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 33).

125 На второ място, що се отнася до член 12, буква б) ДЕС, Съдът е постановил също, че тази разпоредба, съгласно която националните парламенти допринасят за доброто функциониране на Съюза, като следят за спазването на принципа на субсидиарност, оправомощава тези парламенти да следят за спазването на този принцип при упражняването на правомощия от страна на институциите на Съюза и за доброто функциониране на Съюза и следователно се отнася не до националните законодателства, а до проектите на законодателни актове на Съюза (вж. в този смисъл решение от 25 юли 2018 г., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, т. 34)

126 На трето място, що се отнася до член 47 от Хартата, следва да се припомни, че приложното поле на същата спрямо действията на държавите членки е определено в член 51, параграф 1 от нея, съгласно който разпоредбите ѝ се отнасят за държавите членки единствено когато те прилагат правото на Съюза (решение от 14 януари 2021 г., Окръжна прокуратура Хасково и Апелативна прокуратура Пловдив, C-393/19, EU:C:2021:8, т. 30 и цитираната съдебна практика).

127 Този член 51, параграф 1 от Хартата потвърждава постоянната практика на Съда, съгласно която основните права, гарантирани в правния ред на Съюза, трябва да се прилагат във всички случаи, уреждани от правото на Съюза, но не и извън тези случаи (решение от 14 януари 2021 г., Окръжна прокуратура Хасково и Апелативна прокуратура Пловдив, C-393/19, EU:C:2021:8, т. 31 и цитираната съдебна практика).

128 Така, когато дадено правно положение не попада в приложното поле на правото на Съюза, Съдът няма компетентност да го разгледа и евентуално посочените разпоредби на Хартата сами по себе си не биха могли да учредят такава компетентност (решение от 14 януари 2021 г., Окръжна прокуратура Хасково и Апелативна прокуратура Пловдив, C-393/19, EU:C:2021:8, т. 32 и цитираната съдебна практика).

129 В случая разглежданата в главното производство национална правна уредба не попада, по съображенията, изложени в точки 48—75 от настоящото решение, в приложното поле на директиви 2003/49, 2011/96 и 2008/7. От друга страна, член 16, алинея 2, точка 3 от ЗКПО, доколкото евентуално установява необорима презумпция за отклонение от данъчно облагане, не попада, видно от точка 87 от настоящото решение, под действието на член 63 ДФЕС и съответно в това отношение остава извън приложното поле на Хартата.

130 Затова на запитващата юрисдикция не следва да се отговаря как трябва да се тълкуват член 5, параграф 4 ДЕС, член 12, буква б) ДЕС и член 47 от Хартата, тъй като е очевидно, че тези разпоредби не се прилагат към визирания от тази юрисдикция случай.

– *Отговор на въпросите относно тълкуването на първичното право*

131 С оглед на всички изложени по-горе съображения, на запитващата юрисдикция следва да се отговори, че член 63 ДФЕС, във връзка с принципа на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното, когато този данък при източника се събира върху брутния размер на тези лихви без възможност на този етап за приспадане на свързаните със заема разходи, а за целите на преизчисляването на посочения данък и евентуалното възстановяване е необходимо последващо нарочно искане, стига процедурата, предвидена за целта в тази правна уредба, да не продължава прекалено дълго, от една страна, и да се дължат лихви върху възстановяваните суми, от друга страна.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

1) Член 1, параграф 1 във връзка с член 4, параграф 1, буква г) 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, 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, изменена с Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г., и членове 3 и 5 от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното.

2) **Член 63 ДФЕС, във връзка с принципа на пропорционалност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане под формата на удържан при източника данък за фиктивните лихви, които местно дъщерно дружество, получило безлихвен заем от своето чуждестранно дружество майка, би било при пазарни условия длъжно да заплати на последното, когато този данък при източника се събира върху брутния размер на тези лихви без възможност на този етап за приспадане на свързаните със заема разходи, а за целите на преизчисляването на посочения данък и евентуалното възстановяване е необходимо последващо нарочно искане, стига процедурата, предвидена за целта в тази правна уредба, да не продължава прекалено дълго, от една страна, и да се дължат лихви върху възстановяваните суми, от друга страна.**

Regan Lenaerts Lycourgos

Jarukaitis Ilešič

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 24 февруари 2022 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател
K. Lenaerts