ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 10 септември 2009 година [1]

I — Въведение

1. Ако дружество предостави необичайни или безвъзмездни предимства на дружество, с което се намира в отношения на взаимозависимост, то това може да повлияе на данъчната основа на заинтересованите страни. Дружеството, което предоставя предимството, може да намали размера на приходите си или може да приспадне съответния размер като разходи, свързани с дейността, така че да намали данъчната си тежест. От друга страна обаче, може да се очаква, че това предимство ще доведе до увеличаване на данъчната основа на дружеството бенефициер.

2. Ако участващите в сделката дружества са установени в различни държави членки, то предоставянето на необичайно или безвъзмездно предимство води след себе си при определени условия до прехвърляне на данъчната основа от една държава в друга.

3. Прилаганата в първоначалното производство белгийска правна уредба не допуска такъв резултат. Изхождайки от така наречения принцип за пълна конкуренция (*arm's length principle*), тя коригира за данъчни цели предоставянето на съответните предимства между взаимозависими дружества, при това най-често само ако седалището на дружеството получател е в чужбина. Поради това Tribunal de première instance de Mons поставя въпроса дали една такава разпоредба е съвместима със свободата на установяване и със свободното движение на капитали.

4. В този случай следва да се изясни дали е оправдано евентуално ограничение на основните свободи. В този смисъл участващите в производството държави членки и Комисията акцентират, от една страна, върху запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, и от друга страна, върху борбата със злоупотреби. Следователно настоящото производство дава възможност за по-детайлно изследване на връзката между тези елементи от обосновката.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

II — Правна уредба

A — *Модел за спогодба на ОИСР*

5. Принципът за пълна конкуренция е формулиран в член 9 от модела за спогодба на ОИСР относно двойното данъчно облагане на доходите, както следва:

„1. Ако

а) предприятие от една договаряща държава пряко или непряко участва в управлението, контрола или капитала на предприятие от другата договаряща държава, или

б) същите лица пряко или непряко участват в управлението, контрола или капитала на предприятие от една договаряща държава и на предприятие от другата договаряща държава,

и в тези случаи двете предприятия са обвързани в търговските и финансовите си отношения по силата на договорени или наложени им условия, отличаващи се от тези, които биха договорили помежду си независими предприятия, то печалбите, които едно от предприятията би постигнало без тези условия, но които не е придобило именно поради тези условия, трябва да се добавят към печалбите на това предприятие и съответно да бъдат данъчно обложени.

2. Ако в една договаряща държава към печалбите на едно предприятие от тази държава бъдат добавени и съответно данъчно обложени печалби, по отношение на които предприятието от другата договаряща държава е било данъчно обложено в тази държава, и ако така добавените печалби са такива, които предприятието от първата упомената държава би постигнало, в случай че договорените между двете предприятия условия биха били същите, които независими предприятия биха договорили помежду си, то другата държава извършва съответна промяна на размера на платените там данъци върху тези печалби. При определянето на тази промяна следва да се вземат предвид останалите разпоредби от настоящата спогодба; при необходимост компетентните органи на договарящите държави осъществяват взаимни консултации“. [неофициален превод]

Б — *Арбитражна конвенция на държавите членки*

6. Държавите членки на Европейската общност използват правната уредба на член 9 от модела за спогодба на ОИСР като образец за Конвенция 90/436/ЕИО от 23 юли 1990 г. за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия [2], наричана по-нататък „Арбитражната конвенция“. Всички държави членки са участвали в сключването на тази конвенция, основаваща се на член 220 от Договора за ЕИО (по-късно член 220 от Договора за ЕО, сега член 293 ЕО), или са станали страни по нея [3].

7. Член 4, параграф 1 от Арбитражната конвенция буквално съответства на член 9, параграф 1 от модела за спогодба на ОИСР. Ако в резултат на коригиране на печалбата съгласно член 4 от Арбитражната конвенция се стигне до двойно данъчно облагане, то по искане на засегнатото предприятие се провежда процедура по взаимно споразумение и се открива арбитражно производство между данъчните администрации на заинтересованите държави членки (членове 6 и 7 от Арбитражната конвенция).

2 — ОВ L 225, стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 69, стр. 207.

3 — Вж. последно при присъединяването на България и Румъния: член 3 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори (ОВ L 157, стр. 203) във връзка с Решение 2008/492/ЕО на Съвета от 23 юни 2008 година относно присъединяването на България и Румъния към Конвенцията от 23 юли 1990 г. за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (ОВ L 174, стр. 1) и Решение 2008/493/ЕО на Съвета от 23 юни 2008 година за изменение на приложение I към Акта за присъединяване на България и Румъния (ОВ L 174, стр. 6).

В — *Белгийско законодателство*

8. Член 26 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. (наричан по-нататък „CIR 1992“), гласи следното:

„Без да се засягат разпоредбите на член 54, необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени от установено в Белгия предприятие, се добавят към собствената печалба на това предприятие, освен ако предимствата се отчитат при определяне на облагаемите доходи на бенефициерите.

Независимо от предвиденото в първи параграф изключение, към собствената печалба се добавят необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени на:

1. данъчнозадължено лице по член 227, с което установеното в Белгия предприятие се намира пряко или непряко в каквито и да било отношения на взаимозависимост;

2. данъчнозадължено лице по член 227 или чуждестранно предприятие, които по силата на законовите разпоредби на държавите, в които са установени, не подлежат на облагане с данък върху доходите в тези държави или са подложени на режим на данъчно облагане, който е значително по-благоприятен от този, на който е подложено установеното в Белгия предприятие;

3. данъчнозадължено лице по член 227, което има общи интереси с данъчнозадълженото лице или с предприятието по точка 1 или точка 2.“ [неофициален превод]

9. Съгласно националната съдебна практика едно предимство се счита за необичайно, ако се предоставя в отклонение от нормалния ход на нещата, от обичайните правила или от установената търговска практика в сравними случаи. Безвъзмездно е предимството, което е предоставено без изискване за насрещно задължение или насрещна престация [4].

10. Член 227 от CIR 1992 определя дружествата, чуждестранни лица, както следва:

„Чуждестранни дружества […], чието седалище, основно място на дейност или място на управление или администрация са извън Белгия“. [неофициален превод]

11. Член 49, параграф 1 от CIR 1992 гласи:

„Могат да бъдат приспаднати в качеството им на професионални разходи направените или понесените от данъчнозадълженото лице през облагаемия период разходи за придобиване или запазване на облагаемите доходи, чието извършване и размер са удостоверени от него посредством документи с доказателствена стойност или когато това е невъзможно, посредством всяко друго доказателствено средство, допустимо съгласно общото право, с изключение на клетвата.

За направени или понесени през облагаемия период се считат разходите, които действително са изплатени или понесени през този период или са придобили характера на безспорни или ликвидни задължения или загуби, осчетоводени като такива“. [неофициален превод]

12. Член 79 от CIR 1992 ограничава приспадането на загуби при бенефициера на необичайно или безвъзмездно предимство:

„Не може да бъде извършено никакво приспадане, в качеството на професионални загуби, от печалбите или приходите,

4 — Вж. решение на белгийския Конституционен съд от 6 ноември 2008 г. (№ 151/2008, *Moniteur Belge* от 4 декември 2008 г., стр. 63824, B.4.2.) и решение на белгийския Касационен съд от 10 април 2000 г., Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

произтичащи от необичайни или безвъзмездни предимства, които данъчнозадълженото лице извлича пряко или непряко под каквато и да било форма или с каквито и да било средства от предприятие, с което се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост“. [неофициален превод]

13. Член 207 от CIR 1992 освен това изключва възможността за извършване на други приспадания от печалба, произтичаща от необичайни или безвъзмездни предимства.

III — Фактическа обстановка и преюдициални въпроси

14. S.A. Société de Gestion Industrielle (SGI) е холдингово дружество, учредено по белгийското право и действащо в областта на металургията. То притежава 65 % от капитала на учреденото по френското право акционерно дружество RECYDEM. То е и един от управителите на последното дружество. Учреденото по люксембургското право дружество S.A. Cobelpin е управител и един от управителните директори (administrateurs délégués) на SGI. Освен това Cobelpin притежава 34 % от капитала на SGI. Друг управителен директор на SGI е господин Domenico Leone. Той също така е и един от управителите на Cobelpin и на Recydem.

15. В резултат на извършена проверка белгийските данъчни органи издават на 13 октомври 2003 г. две решения за коригиране на печалбата за данъчните периоди 2001 г. и 2002 г. Наред с други констатации към печалбата на печалба на SGI е добавена сумата от 1 891 806 BEF (46 897 EUR) съгласно член 26 от CIR 92. Тя съответства на лихви в размер на 5 % годишно върху 37 836 113 BEF. Тази сума е била предоставена от SGI на Recydem като безлихвен заем.

16. Запитващата юрисдикция счита, че чрез добавянето на лихвите белгийската данъчна администрация е приложила правилно член 26 от CIR 92. Предоставянето на посочения заем не било обосновано от никакви икономически причини. Докато през разглеждания период Recydem се намирало в стабилно финансово положение и реализирало печалби, SGI било сключило заеми в големи размери, които утежнявали значително неговото финансово положение.

17. Освен това данъчната администрация отказва да приспадне платеното в полза на Cobelpin възнаграждение за управление в размер на 350 000 LUF (8 676 EUR) на месец. Платените суми не отговаряли на предвидените в член 49 от CIR 92 условия, тъй като били явно непропорционални и без каквато и да било връзка с икономическата полза от въпросните услуги. Представителят на Cobelpin в съвета на директорите на SGI бил именно Philippe Brilot, който участвал в този съвет и в лично качество. Извършената сделка довела до загуба, която послужила за избягване плащането на данъци.

18. Запитващата юрисдикция също така не счита платеното възнаграждение за професионални разходи, които подлежат на приспадане съгласно член 49 от CIR 92. При прилагането на член 26 от CIR 92 необичайните предимства, които SGI е предоставило на Cobelpin, не били освободени от данъчно облагане и трябвало да бъдат добавени към собствената печалба на SGI.

19. След провеждане на административно производство по обжалване SGI подава жалба пред Tribunal de première instance de Mons срещу данъчните констатации. С определение от 19 юни 2007 г. сезираната юрисдикция поставя на Съда за решаване следните преюдициални въпроси:

„1. Допуска ли член 43 [ЕО] във връзка с член 48 [ЕО] и евентуално член 12 [ЕО] законодателство на държава членка като разглежданото, което предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице на Белгия, което е предоставило посоченото предимство на установено в друга държава членка дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато при идентични условия дружеството, местно лице на Белгия, не може да бъде облагано за необичайно или безвъзмездно предимство, предоставено на друго установено в Белгия дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост?

2. Допуска ли член 56 ЕО във връзка с член 48 [ЕО] и евентуално член 12 [ЕО] законодателство на държава членка като разглежданото, което предвижда, че дадено необичайно или безвъзмездно предимство подлежи на данъчно облагане при дружество, местно лице на Белгия, което е предоставило посоченото предимство на установено в друга държава членка дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост, докато при идентични условия дружеството, местно лице на Белгия, не може да бъде облагано за необичайно или безвъзмездно предимство, предоставено на друго установено в Белгия дружество, с което белгийското дружество се намира пряко или непряко в отношения на взаимозависимост?“.

20. В производството пред Съда SGI, белгийското, германското и шведското правителство както и Комисията на Европейските общности представят писмени становища, като също участват в устните състезания.

IV — Правни съображения

21. С двата си преюдициални въпроса запитващата юрисдикция иска да се изясни по същество дали национална разпоредба като тази на член 26 от CIR 92

е съвместима със свободата на установяване съгласно член 43 ЕО и с гарантираното в член 56 ЕО свободно движение на капитали, евентуално във връзка с член 12 ЕО.

22. Преди обаче да изложа становището си по тези въпроси, бих искала предварително да изложа накратко позицията си относно приложимите по главното производство национални разпоредби.

23. Според запитващата юрисдикция член 26 от CIR 92 представлява основание за добавяне на неизисканите лихви по заема към приходите на SGI и за „реинтегрирането“ в приходите на това дружество на завишените плащания за възнаграждения за дейността като управител. От акта за преюдициалното запитване обаче следва, че данъчната администрация явно не е приложила член 26 от CIR 92 по отношение на възнагражденията, които SGI е изплатило на Cobelpin за дейността като управител. По-скоро, основавайки се на член 49 от CIR 92, тя не приема приспадането на тези плащания като разходи за дейността.

24. Белгийското правителство посочва, че отношението между двете разпоредби в белгийската съдебна практика и доктрина е спорно. При отговор на запитване от страна на Съда то обаче обръща внимание на едно по-ново решение на Конституционния съд. По смисъла на това решение двете разпоредби са приложими независимо една от друга [5].

25. Независимо че Tribunal de première instance de Mons също счита, че изплатените възнаграждения са изцяло завишени и следователно не могат да бъдат приспаднати съгласно член 49 от CIR 92 като разходи за дейността, тази юрисдикция иска тълкуване на основните свободи само с оглед на член 26 от CIR 92. Следователно не е необходимо да се разглежда въпросът какво значение наред с това може да има член 49 от CIR 92 за решаване на спора по първоначалното производство [6].

A — *Приложими основни свободи*

26. На първо място, следва да се изясни дали в настоящия случай са приложими както свободата на установяване, така и свободното движение на капитали, и съответно коя от двете свободи има приоритет.

5 — Решение от 6 ноември 2008 г. (посочено по-горе в бележка под линия 4), B.10.3 и B.10.4. Това решение обаче се отнася до една нова редакция на член 26 от CIR 92, която е в сила от 1 януари 2008 г. В нея вече изрично се посочва, че тази разпоредба действа „без да се засяга член 49“.

6 — Съвсем мимоходом следва да посоча, че за разлика от член 26 от CIR 92 член 49 от CIR 92 не съдържа отделни разпоредби относно разходите, извършени в рамките на държавата, и трансграничните разходи.

27. Доколкото членове 43 ЕО и 56 ЕО представляват особен израз на общата забрана на всякаква дискриминация, основана на гражданството, не е необходимо да се прибягва до прилагането на член 12 ЕО [7].

28. Съгласно постоянната съдебна практика при проверката на обстоятелството в приложното поле на коя основна свобода попада една национална разпоредба, на първо място се взема предвид предметът на въпросната правна разпоредба [8].

29. Ако националните разпоредби се отнасят до дялови участия, които предоставят на притежателя безспорно влияние при вземане на решения на дружеството и му дават възможност да определя дейността на това дружество, следва да се отдаде приоритет на свободата на установяване [9]. Все пак Съдът не е установил общоприложим праг на дялово участие, който трябва да бъде достигнат, за да се приеме, че е налице определящо влияние [10].

30. Същевременно Съдът е причислил „предимно“ към приложното поле на свободата за установяване разпоредби, които засягат само отношенията в рамките на една група предприятия [11]. Той обаче не е дефинирал също в този контекст какви условия трябва да бъдат изпълнени, за да могат няколко предприятия да бъдат разглеждани като група.

31. Член 26, параграф 2, точка 1 от CIR 92 важи за предимства, които едно дружество предоставя на друго дружество, с което то се намира пряко или непряко в каквито и да било отношения на взаимозависимост. Връзките на взаимозависимост по смисъла на тази разпоредба могат да произтичат от дялово участие в капитала в определен размер, като това не е задължително условие, както обяснява белгийското правителство в отговор на Съда. Поскоро взаимозависимостта може да съществува и на основата на финансови отношения или поради зависимост с оглед на определени суровини или технологии.

7 — Вж. в този смисъл Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точки 38 и 39), Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann (C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точки 28 и 29) и Решение от 17 януари 2008 г. по дело Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Сборник, стр. I-173, точка 14).

8 — Вж. Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck (C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 22), в което се прави позоваване на Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 31—33), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точки 37 и 38) и Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 36), както и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 26—34).

9 — Вж. Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 21), Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA (C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 20), Решение от 2 октомври 2008 г. по дело Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Сборник, стр. I-7333, точка 27) и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767, точка 25).

10 — 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, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) в редакцията на Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 година (ОВ L 7, стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118) е приложима, вече считано от 1.1.2009 г., при дялово участие от 10 %.

11 — Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка 8 под линия, точка 32), Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка 9 под линия, точка 23) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка 8 под линия, точка 33).

32. При тези обстоятелства следва да изходим от схващането, че въпросната национална разпоредба наистина обхваща типични фактически ситуации, които попадат в приложното поле на свободата на установяване. Едно предприятие предоставя на друго необичайни или безвъзмездни предимства, по-специално тогава когато то самото или акционерите в него се ползват косвено от тази сделка, например защото по този начин общата данъчна тежест на групата дружества може да бъде намалена.

33. Все пак не е изключено освен това да бъдат засегнати и други основни свободи. Така свободното движение на стоки и капитали или свободата на предоставяне на услуги биха могли да бъдат включени, ако предимството се предоставя поради особения интерес от определени доставки на стоки, финансови сделки или други услуги, без те да представляват специфична насрещна престация в рамките на конкретни сделки.

34. Тъй като всъщност член 26 от CIR 92 вероятно не урежда само случаи, в които данъчнозадълженото лице се възползва от свободата на установяване, то на един втори етап следва да се разгледа въпросът как да бъдат квалифицирани конкретните факти по главното производство.

35. В този смисъл следва да се заключи, че както дяловото участие на Cobelpin в SGI, така и дяловото участие на SGI в Recydem е в обем, който предоставя на акционерите им определящо влияние върху съответните дружества. Освен това Cobelpin е член на управителния съвет на SGI и в тази си функция упражнява съществено влияние върху управлението на това дружество. Тъй като наред с това двете свързани със SGI дружества са установени в други държави членки — SGI и Recydem във Франция и Cobelpin в Люксембург — настоящата фактическа ситуация следва преди всичко да се анализира съгласно изискванията на член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО.

36. В резултат на това може да остане открит въпросът дали в ситуация като настоящата наред със свободата на установяване са приложими и свободното движение на капитали или евентуално други основни свободи [12].

37. Изясняването на конкурентните отношения би могло да има влияние върху решаването на спора, само ако делото има елементи на връзка с трети страни, в който

12 — В поредица решения Съдът констатира, че национални правни разпоредби наред със свободата на установяване не следва да бъдат проверявани с оглед на член 56 ЕО, ако ограниченията на свободното движение на капитали се явяват неизбежната последица от евентуално ограничение на свободата на установяване (вж. Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка 8 под линия, точка 34 и цитираната съдебна практика). Наскоро Съдът приложи това решение и за случай, в който националната норма е приложима независимо от степента на дялово участие, но конкретният спор по главното производство се отнася само до дялови участия, които имат влияние върху управлението на съответното дружество (Решение от 26 юни 2008 г. по дело Burda, C-284/06, Сборник, стр. I 4571, точки 71—74) и Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 33). Не е ясно дали позицията на Съда следва да се разбира в смисъл, че свободното движение на капитали винаги е от второстепенно значение, когато в конкретния случай по главния спор са налице отношения на дялово участие, които правят възможно прилагането на свободата на установяване (вж. във връзка с това заключението на генералния адвокат Bot от 9 юли 2009 г. по дело Glaxo Wellcome, C-182/08, все още непубликувано в Сборника, точка 86 и сл.).

случай би придобило значение по-широкото приложно поле на свободното движение на капитали. В положения, имащи чисто вътрешнообщностен характер, в крайна сметка може да остане отворен въпросът за отношението между свободата на установяване и свободното движение на капитали, доколкото критериите, регламентиращи тези основни свободи, се явяват в значителна степен идентични.

38. Настоящото дело няма елементи на връзка с трета страна. Тъй като анализът с оглед на разпоредбите относно свободното движение на капитали не би довел до по-различен резултат от анализа, изхождащ от свободата на установяване, то от съображения за процесуална икономия ще разгледам настоящото дело само в светлината на последно посочената основна свобода.

Б — *Ограничаване на свободата на установяване*

39. Що се отнася до учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Европейската общност, свободата на установяване е свързана с правото им да упражняват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство [13].

40. Въпреки че според съдържанието си разпоредбите на Договора относно свободата на установяване да имат за цел третиране в съответствие с националния режим на приемащата държава членка, те също така не допускат възможност държавата членка по произход да препятства установяването в друга държава членка на някой от нейните граждани или на учредено съгласно нейното законодателство дружество или води до това тази стъпка да бъде по-малко атрактивна [14].

41. Съгласно член 26, параграф 1 от CIR 92 необичайно или безвъзмездно предимство се добавя към собствената печалба на предприятието, което е предоставило предимството. Добавянето обаче не се извършва, ако предимството се взема предвид при установяване на данъчно-облагаемите приходи на бенефициера. Това изключение от правилото за добавяне на предимството намира приложение обаче само когато предимството се предоставя в полза на местно дружество. Ако обаче седалището на дружеството бенефициер е в друга държава членка и това дружество се намира в отношения на взаимозависимост с предоставящото предимството дружество, то съгласно член 26, параграф 2, точка 1 от CIR 92 не се разрешава добавянето да не бъде извършено.

13 — Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35), Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, I-10837, точка 30) и Решение по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (посочено по-горе в бележка 12 под линия, точка 37).

14 — Вж. Решение от 16 юли 1998 г. по дело ICI (C-264/96, Recueil, стр. I-4695, точка 21), Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 13, точка 31), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 42) и Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon (C-418/07, Сборник, стр. I-8947, точка 16).

42. Следователно тази разпоредба се отнася до различни правни режими в зависимост от това дали едно местно дружество предоставя необичайно или безвъзмездно предимство на друго дружество, което е местно лице или има седалище в друга държава членка и което се намира в отношения на взаимозависимост с първото.

43. Белгийското и германското правителство обаче посочват, че с оглед на цялостния контекст разглежданото законодателство не води до по-неблагоприятно третиране в трансграничните хипотези. Действително добавянето на необичайно или безвъзмездно предимство не се прилага при положения с вътрешнодържавен характер, ако предимствата са взети предвид при установяване на данъчнооблагаемите приходи на бенефициерите. Бенефициерът на предимството обаче не може да компенсира съответните приходи съгласно членове 79 и 207 от CIR 92 със собствени загуби. Следователно и при положения с вътрешноправен характер съответните печалби ще бъдат данъчно облагани през същия период, но не при дружеството, което предоставя предимството, а при дружеството бенефициер.

44. По този начин обаче белгийското и германското правителство не оборват изцяло тезата, че правният режим предвижда по-неблагоприятно третиране за предоставянето на необичайно или безвъзмездно предимство на чуждестранно дружество отколкото за сходните сделки, извършени между дружества, местни лица.

45. Наред с това следва да се отбележи, че посочените правителства се основават на едно цялостно разглеждане на групата предприятия и изхождат от това, че няма разлика, по отношение на кое дружество в рамките на групата ще бъдат добавени определени приходи, щом като прехвърлянето не може да доведе до подобряване на оползотворяването на загубите в рамките на групата. В случай обаче, че заинтересованите дружества нямат пряко дялово участие едно в друго или имат непряко такова от 100 %, този подход не е задължително оправдан. От гледна точка на дружество X и неговите акционери може определено да съставлява разлика обстоятелството дали едно необичайно предимство, което X е предоставило на друго дружество, се прибавя към неговата печалба или към печалбата на дружеството бенефициер. Ако в дружеството бенефициер участват както X, така и други акционери, то тогава данъчната тежест се разпределя и върху другите длъжници.

46. Дори да предположим, че в този случай с оглед на оценката на данъчните разпоредби е препоръчително цялостно разглеждане на групата предприятия, в някои трансгранични случаи все пак се проявяват негативни отражения. Както SGI обръща внимание и белгийското правителство също така признава, в държавата, където дружеството, предоставило необичайно предимство, се явява местно лице, корекцията на печалби може да доведе до двойно данъчно облагане на същите приходи.

47. Така например плащанията, които SGI е направило в полза на Cobelpin за дейности по управлението, се добавят към печалбата на SGI (или съответно не

се приспадат от неговите приходи). Същевременно пак тези плащания се включват в данъчната основа на Cobelpin и подлежат на данъчно облагане в Люксембург [15]. Също и по отношение на фиктивните лихви по заема в полза на Recydem е налице опасност от многократно вземане предвид за целите на данъчното облагане. Лихвите се добавят към печалбата на SGI. Но тъй като Recydem фактически не е платил лихвите, френският фиск все пак няма да ги признае като разходи за дейността по подразбиране.

48. Наистина държавите членки основателно посочват, че чрез прилагането на Арбитражната конвенция двойното данъчно облагане може да бъде премахнато. Така например Cobelpin или Recydem, позовавайки се на Конвенцията, биха могли да изискат корекция на констатираните техни приходи, която корекция да вземе предвид данъчното третиране на предоставените от SGI предимства в Белгия. Евентуално необходимата за тази цел процедура по взаимно споразумение между съответните данъчни администрации се провежда обаче само по искане на данъчнозадълженото лице и поражда допълнителни административни разходи за него. Освен това в хода на тази процедура данъчнозадълженото лице трябва да понася тежестта на двойното данъчно облагане. При това процедурата по взаимно споразумение, евентуално последвана от арбитражно производство, може да продължи няколко години, ако предвидените в Конвенцията процедурни срокове бъдат спазени изцяло.

15 — Според изложението на запитващата юрисдикция Cobelpin всъщност е могъл да прихване тези доходи със собствени загуби. Това обаче не променя с нищо обстоятелството, че те са подлежали на данъчно облагане в Люксембург и при всички положения са намалили прехвърлянето на загуба в следващата данъчна година.

49. От друга страна, в значителна степен е изключена опасността от двойно данъчно облагане за извършваните в рамките на страната сходни сделки, доколкото предимството не се добавя, ако то е взето предвид за целите на данъчното облагане при бенефициера [16].

50. Възможното двойно данъчно облагане на едни и същи доходи в настоящия случай не е само последица от паралелното упражняване на данъчните правомощия от страна на две държави членки, което съгласно практиката на Съда в съответствие с действащото общностно право не противоречи на основните свободи [17]. Тази последица произтича преди всичко от различното данъчно третиране на сходни сделки от една и съща държава членка.

51. По принцип тази държава членка има възможност да изключи опасността от двойното данъчно облагане, като не пристъпи към коригиране на печалбата в случай на предимства, които местно дружество предоставя на чуждестранно дружество, ако предимството е било данъчно обложено при дружеството бене-

16 — Поради споменатата нова редакция на член 26 от CIR 92 (вж. по-горе бележка под линия 5), която допуска паралелно прилагане на член 49 от CIR 92, при положения с вътрешнодържавен характер може да се стигне до многократно данъчно облагане на едни и същи приходи, което според белгийския Конституционен съд обаче е приемливо (вж. неговото решение от 6 ноември 2008 г., посочено по-горе в бележка под линия 4). Все пак новата редакция не се прилага ratione temporis по главния спор.

17 — Вж. в този смисъл Решение от 14 ноември 2006 г. по дело Kerckhaert и Morres (C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точка 20), Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services (C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точки 43 и 51), Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Block (C-67/08, Сборник, стр. I-883, точки 28 и 31) и Решение от 16 юли 2009 г. по дело Damseaux (C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 35).

фициер. Тогава, разбира се, тя би трябвало да приеме прехвърлянето на данъчната основа в държавата, където е седалището на дружеството бенефициер. Дали общностното право наистина налага това, ще проследя малко по-долу в рамките на анализа на обосноваността.

52. Като междинен резултат следва да се отбележи, че в резултат на различното третиране на национални и трансгранични процеси, което допуска, национална разпоредба като член 26 от CIR 92 може да възпрепятства или да направи по-малко атрактивно създаването на предприятия в друга държава членка. Следователно разпоредбата ограничава упражняването на гарантираната в член 43 ЕО свобода на установяване.

B — *Обосновка на ограничението*

53. Ограничаването свободата на установяване не би могло да бъде допуснато, освен ако е обосновано с императивни съображения от обществен интерес. Освен това в подобна хипотеза е необходимо то да е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ [18].

18 — Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 13, точка 35), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 47), Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 64) и Решение по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (посочено по-горе в бележка под линия 12, точка 57).

54. Заинтересованите правителства и Комисията са единодушни, че правен режим като член 26 от CIR 92 служи, за да гарантира балансирано разпределение между държавите членки на правомощието за данъчно облагане. Същевременно тези заинтересовани лица изтъкват като част от обосновката необходимостта от борба с избягването на данъци чрез предотвратяване на злоупотреби.

55. В този случай германското правителство извежда на преден план първия посочен елемент от обосновката и счита, че той трябва също така да бъде разграничаван при прилагането му от елемента от обосновката, основаващ се на борбата срещу злоупотребите. При всички положения обосновката, почиваща на запазването на балансирано разпределение на правомощието за данъчно облагане, не трябва да бъде ограничавана от една прекалено стриктна преценка на пропорционалността, каквато Съдът препоръчва във връзка с борбата срещу злоупотребите.

1. За съотношението между елементите от обосновката, свързани със запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия и тези, свързани с борбата срещу злоупотребите

56. Както е известно, в Решението по дело Marks & Spencer Съдът признава, че запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия между държавите членки е императивно основание от обществен интерес, което може да

обоснове ограничаване на основните свободи. В това отношение той първоначално посочва като свързани с това елементи избягването на двойното отчитане на загуби и борбата срещу избягването на данъци или данъчните измами [19]. Впоследствие Съдът признава, че запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия може да бъде елемент от обосновката и когато тези допълнителни елементи не са били налице заедно [20].

57. Като признава този елемент от обосновката, Съдът взема предвид обстоятелството, че събирането на преките данъци е централен момент от компетентността на държавите членки [21]. При липса на хармонизация на общностно равнище остава задължение на държавите членки да определят критериите за разпределение на данъчните си правомощия чрез сключване на спогодби за избягване на двойното данъчно облагане или чрез едностранни мерки [22]. Както Съдът констатира също, в този случай няма да бъде неправилно, ако държавите членки се ориентират според международната практика и разработените от ОИСР модели на спогодби [23].

58. В други случаи Съдът поставя особен акцент върху елемента от обосновката, свързан с предотвратяване на избягването на данъци. Предвид това ограниченията на основните свободи за целите на борбата срещу злоупотребите са обосновани, ако съответните национални мерки се отнасят специално за чисто изкуствени конструкции, които имат за цел заобикаляне прилагането на правните разпоредби на съответната държава членка [24].

59. Такива конструкции с цел злоупотреба са всъщност само специфична форма на намеса при разпределение на данъчните правомощия между държавите членки. Ако изкуствени конструкции се избират, за да се избегне облагането с данък на приходите в една държава членка и вместо това те да бъдат обложени в друга държава, това представлява възпрепятстване на балансираното разпределение на данъчните правомощия [25]. В този смисъл борбата срещу такива практики по правило не

19 — В текста на френски език на съответните решения, т.е. текстът на който те са предмет на обсъждане, се използва само понятието „évasion fiscale“. Така понятията за Steuerflucht и Steuerumgehung само изглеждат два различни, но еквивалентни, превода на едно и също френско понятие. Поради тази причина по-нататък аз ще използвам само понятието за избягване на данъци.

20 — Решение по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 60) и Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium (C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 40).

21 — Вж. Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка под линия 13, точка 29), Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 40), Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 25) и Решение по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (посочено по-горе в бележка под линия 12, точка 24).

22 — Вж. Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly (C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30) и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 47), както и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка 8 под линия, точка 49) и Решение по дело Оу АА (посочено по-горе в бележка под линия 9, точка 52).

23 — Решение по дело Gilly (цитирано в бележка под линия 22, точка 31), Решение по дело Van Hilten-van der Heijden (посочено по-горе в бележка под линия 22, точка 48) и Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 22).

24 — Вж. по-специално Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 51) и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 72).

25 — Вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 56).

е самоцел, а преследва по-далечната задача да се гарантира правото на държавата членка да упражнява своето правомощие за облагане с данък на извършените на нейна територия дейности.

60. Това обаче не означава, че елементът от обосновката, а именно балансираното разпределение на данъчните правомощия, е от значение само когато са изпълнени условията за обосновката, свързана с борбата със злоупотребите. В зависимост от съдържанието и целта на подложените на разглеждане национални разпоредби запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия може да бъде меродавно както само по себе си, така и заедно с други елементи от обосновката.

61. Прибягването към критерия за изкуствената конструкция винаги е необходимо тогава когато по външните си характеристики трансграничните сделки съответстват на обичайните икономически процеси. Всъщност съществува презумпция, че сделката е била сключена в рамките на легитимното упражняване на свободата на установяване [26]. Само когато тази представа бъде оборена от доказателството, че за тази сделка в конкретната форма, под която е осъществена, всъщност няма реално икономическо основание, е налице засягане на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки.

26 — Вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 73 с допълнителни доказателства) и Решение по дело Lammers & Van Cleeff (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 27).

62. Правната уредба на член 26 от CIR 92 изисква оценка на конкретни сделки между взаимозависими предприятия. Съгласно принципа за пълна конкуренция следва да се реши дали са били договорени обичайни или необосновани от икономическа гледна точка условия. Поради това в рамките на обосновката изглежда възможно да се започне с проверка дали разпоредбата служи на борбата с изкуствените конструкции, чийто избор се основава на съображения за избягване на данъци. На един следващ етап трябва също да се разгледа въпросът дали запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия не е реалният мотив за това.

63. Доколкото, както бе посочено, борбата срещу злоупотребите под формата на изкуствени конструкции с цел избягване на данъци представлява една подхипотеза на елемента от обосновката, свързан със запазване на балансирано разпределение на данъчните правомощия, в рамките на съответните елементи от обосновката също следва да не се залагат различни критерии за проверка на пропорционалността. Национални ограничения, които обхващат не само структурите, предвидени с цел извършване на злоупотреби, но и обичайните сделки, са непропорционални, защото надхвърлят необходимото за постигане на целта. Ако дружества със седалище в различни държави членки сключват сделки при обичайни икономически условия, то в такъв случай разпределението на данъчните правомощия няма да бъде засегнато. Ако обаче национална разпоредба възпрепятства сключването на такива сделки, тя също би била непропорционална.

2. Разглеждане на въпроса за обосноваността

64. На първо място, следва да се провери дали член 26 от CIR 92 може да помогне за постигането на поставените цели.

65. За да бъдат отграничени изкуствени конструкции, подкопаващи разпределението на данъчните правомощия, от обичайните сделки, член 26 от CIR 92 изхожда, от една страна, от съществуването на взаимозависимост между заинтересованите предприятия, и от друга страна, от необичайния или безвъзмезден характер на предоставеното предимство. Ако тези предпоставки са налице, предимството се добавя към данъчната основа на дружеството, което го е предоставило.

66. В главния спор прилагането на разпоредбата води до това, че лихвите в размер на 5 %, които по преценка на данъчната администрация SGI е можело да получи като възнаграждение за предоставения на Recydem заем, са добавени към приходите на SGI. Плащанията в полза на Cobelpin за дейности по управлението също са добавени отново в данъчната основа на SGI, тъй като те не съответстват на реална насрещна престация от страна на Cobelpin.

67. Националната разпоредба се придържа към член 9 от модела на спогодба на ОИСР и член 4 от Арбитражната конвенция, които предвиждат съответни корекции на печалбата, ако сделки между свързани дружества не отговарят на принципа за пълна конкуренция.

68. В Решението по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Съдът като цяло признава, че принципът за пълна конкуренция представлява подходящ критерий за отграничаване на изкуствените конструкции от реалните икономически процеси. По отношение на спорните по това дело правни норми относно недостатъчната обезпеченост със собствен капитал Съдът постановява следното:

„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. В това отношение въпросът е да се установи дали при липса на специално правоотношение между съответните дружества заемът е нямало да бъде отпуснат, или е щял да бъде отпуснат в различен размер или при различен лихвен процент [27]“.

27 — Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 81), вж. също Решение по дело Lammers & Van Cleeff (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 30).

69. Наистина член 26 от CIR 92 се различава от гледна точка на детайлите на съдържанието му от член 9 от модела на спогодба на ОИСР, който предлага на държавите членки подходящ ориентир за разпределение на данъчните правомощия. Така за доказване на взаимосвързаността на предприятията разпоредбата не поставя като задължително условие участието в управлението, надзора или капитала. Освен това член 26 от CIR 92 не изисква извършване на сравнение с условията, при които би била сключена съответна сделка между независими предприятия. Тълкуването на понятието „необичайно предимство“ от националните юрисдикции обаче показва, че намерението наистина е било такова [28].

70. С понятието „преки или непреки отношения на взаимозависимост“ се ограничава категорията предприятия, които могат да имат интерес да си предоставят необичайни бизнес условия с оглед избягване на данъци. Това понятие има твърде общ обхват. Въпреки че Съдът основателно е постановил, изхождайки от общностното право, че данъчнозадълженото лице трябва да бъде наясно какви са неговите задължения по-специално във връзка с разпоредби, които имат финансово обременяващи последици [29], тази разпоредба все пак не нарушава принципа на правна сигурност. Разпоредби, които са насочени към предотвратяване на злоупотребите, трябва по необходимост да съдържат не напълно фиксирани правни понятия, така че да могат да обхващат възможно повече вероятни схеми, създавани с цел избягване на данъци. Освен това взаимозависимостта не е единственият определящ критерий от фактическия състав. По-скоро от значение е дали между взаимосвързаните предприятия са предоставени необичайни или безвъзмездни предимства.

71. Независимо от тези различия спрямо член 9 от модела на Спогодба на ОИСР и член 4 от Арбитражната конвенция член 26 от CIR 92 е подходящ за постигане на целта за противопоставяне на изкуствените конструкции, създадени с цел избягване на данъци.

72. Като изключва възможността взаимосвързани предприятия да си предоставят необичайни или безвъзмездни предимства и по този начин да могат да прехвърлят печалби от данъчната основа на едно местно дружество в данъчната основа на чуждестранно дружество, разпоредбата на член 26 от CIR 92 гарантира и запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия.

73. Всъщност разглежданите предимства представляват прикрито прехвърляне на печалби между взаимозависими предприятия. В Решението по дело Оу АА Съдът констатира, че плащанията между свързани предприятия застрашават разпределението на данъчните правомощия. Ако съответните прехвърляния бъдат признати в данъчен аспект, то пред-

28 — Вж. по-горе точка 9 от настоящото заключение.

29 — Вж. Решение от 21 февруари 2006 г. по дело (Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 72).

приятията от дадена група без оглед на мястото, където са придобити печалбите, биха могли свободно да изберат в коя държава членка да подлежат на данъчно облагане [30].

74. Освен това следва да се провери дали тези правни разпоредби не надхвърлят необходимото за постигането на тези цели.

75. На първо място, от Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation става ясно, че по силата на разпоредби, които са насочени срещу изкуствените конструкции и съдържат позоваване на принципа за пълна конкуренция, на такива структури може да бъде отказано данъчно признаване единствено ако и доколкото надвишават това, което независими предприятия биха договорили в условията на пълна конкуренция [31]. Една извънредно ниска или висока цена за услуга между свързани предприятия следователно не може да води например до това сделката изцяло да не бъде призната данъчно. По-скоро за данъчни цели посочените цени трябва да бъдат завишени или намалени до обичайното равнище [32].

76. От съдържанието на член 26 от CIR 92 не може безспорно да се направи изводът, че корекцията на печалбата действително се ограничава до свеждането на необичайните предимства до обичайния стандарт. Все пак очевидно тази разпоредба се разбира и прилага от данъчната администрация и от юрисдикциите по този начин. Така размерът на лихвите, които се добавят към приходите на SGI, се определя в зависимост от обичайните пазарни лихви. Ето защо съгласно окончателното заключение на запитващата юрисдикция следва да се изходи от това, че както се прилага на практика, разпоредбата съответства на принципа на пропорционалност.

77. На второ място, разпоредбите относно борбата срещу злоупотребите трябва във всеки един момент, в който съществува съмнение за изкуствена конструкция, да предоставят на данъчнозадълженото лице възможността да представя доказателства за евентуални икономически основания за сключване на тази сделка [33].

78. Член 26 от CIR 92 изисква да е предоставено необичайно или безвъзмездно предимство. Разпоредбата не изключва възможността данъчнозадълженото лице да опровергае такава преценка на данъчната администрация за даден процес. За целта то би трябвало да докаже, че

30 — Вж. в този смисъл Решение по дело Oy AA (посочено по-горе в бележка 9 под линия, точки 55 и 56), както съответно и по отношение на прехвърлянето на загуби Решение по дело Marks & Spencer (посочено по-горе в бележка 13 под линия, точки 45 и 46) и Решение по дело Lidl Belgium (посочено по-горе в бележка 20 под линия, точка 32).

31 — Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 80) и Решение по дело Lammers & Van Cleeff (посочено по-горе в бележка под линия 7, точка 29).

32 — Вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 83).

33 — Вж. в този смисъл Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (посочено по-горе в бележка под линия 8, точка 82) и Определение от 23 април 2008 г. по дело Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Сборник, стр. I-2875, точка 84).

действително съществува реално икономическо основание за сключване на оспорената сделка и че тя е щяла да бъде сключена при същите условия дори при свободна конкуренция между независими предприятия.

79. В конкретния случай от акта за преюдициално запитване става ясно, че предоставянето на безлихвен заем от SGI в полза на Recydem не е икономически обосновано, предвид това че самото SGI е било със сериозни задължения, докато финансовото положение на Recydem е било стабилно. Според твърдението на запитващата юрисдикция SGI също така не може да докаже, че във връзка с плащанията в полза на Cobelpin се касае за подходящо възнаграждение за дейности по управлението.

80. В заключение следва да се отбележи, че неблагоприятните последици на корекцията на печалбата съгласно член 26 от CIR 92 се компенсират в голяма степен от това, че, основавайки се на Арбитражната конвенция, получилото предимството предприятие може да изиска тази корекция да бъде взета предвид в рамките на данъчното му облагане. Свързаните с това допълнителни тежести [34] следва да се приемат, доколкото не може да бъде посочена по-малко драстична мярка за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия [35].

81. Следователно правна уредба като тази по член 26 от CIR 92 не надхвърля необходимото за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и за предотвратяване на избягването на данъци.

82. Правна уредба като тази по член 26 от CIR 92 всъщност води до ограничаване на гарантираната в член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО свобода на установяването. Все пак такава правна уредба е обоснована от съображения за запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и за предотвратяване на избягването на данъци.

34 — Вж. по-горе точка 48.

35 — С разпоредбите на Арбитражната конвенция държавите членки отиват даже още по-далече от това, което налага общностното право. Съгласно практиката на Съда една държава не е задължена да взема предвид за целите на своето собствено данъчно право евентуалните неблагоприятни последици, които произтичат от особеностите на правната уредба на друга държава членка, приложима за постоянен обект, който е разположен на територията на тази държава и е част от дружество, седалището на което се намира на територията на първата държава (вж. Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Сборник, стр. I–8061, точка 49 и цитираната съдебна практика).

V — Заключение

83. Въз основа на горното предлагам на Съда следния отговор на преюдициалния въпрос:

„Член 43 ЕО във връзка с член 48 ЕО не противоречи на правни разпоредби на държава членка като член 26 от белгийския Code des impôts sur les revenus от 1992 г., които водят до данъчно облагане на необичайно или безвъзмездно предимство при местно дружество, ако то предостави посоченото предимство на дружество, установено в друга държава членка, с което местното дружество се намира пряко или непряко в отношение на взаимозависимост. Едно местно дружество обаче не може при същите условия да бъде данъчно обложено по отношение на такова предимство, когато това предимство е договорено с друго местно дружество, с което първото дружество се намира в отношения на взаимозависимост“.