РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

17 януари 2008 година *

По дело C-105/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Белгия) с акт от 17 януари 2007 г., постъпил в Съда на 22 февруари 2007 г. в рамките на производство по дело

Lammers & Van Cleeff NV

срещу

Belgische Staat,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis (докладчик), г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н J. Malenovský и г-н T. von Danwitz, съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в хода на писменото производство,

като има предвид писмените становища, представени:

— за Lammers & Van Cleeff NV от адв. D. Merckx, advocaat,

— за Комисията на Европейските общности от г-н R. Lyal и г-н A. Weimar, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 12 ЕО, член 43 ЕО, член 46 ЕО, член 48 ЕО, член 56 ЕО и член 58 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Lammers & Van Cleeff NV със седалище в Белгия (наричано по-нататък „белгийското дъщерно дружество“) и Belgische Staat (белгийската държава) по повод определянето на корпоративния данък за данъчните 1996 и 1997 г.

Правна уредба

3 Член 18, първа алинея, 3° от белгийския Кодекс за подоходното облагане от 1992 г., съгласуван с Кралския указ от 10 април 1992 г. (Moniteur belge, 30 юли 1992 г., стр. 17120), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „CIR 1992“), предвижда:

„Дивидентите включват:

[…]

3° лихвите по аванси, ако е надвишена една от следните граници и до размера на надвишението:

— или границата, посочена в член 55,

— или ако общият размер на лихвоносните аванси надхвърля внесения капитал, увеличен с обложените резерви, в началото на данъчния период.“

4 Член 18, втора алинея от CIR 1992 гласи:

„За аванс се смята всяко вземане, формализирано в ценни книжа или не, на управител на капиталово дружество към това дружество или на съдружник в персонално дружество към това дружество, както и всяко вземане на техните съпрузи или деца към тези дружества, когато управителят, съдружникът или техните съпрузи имат право на ползване върху приходите от тях, с изключение на:

1° публично предлагани спестовни облигации,

2° вземания от кооперативни дружества, определени със съгласието на Националния кооперативен съвет,

3° вземания на управители или съдружници, имащи качеството на дружество по член 179.“

5 Член 179 от CIR 1992 гласи:

„С корпоративен данък се облагат местните дружества, а считано от 1 януари 1995 г. — и общинските спестовни каси, посочени в член 124 от новия Закон за общините.“

6 Член 55 от CIR 1992 предвижда по-специално, че лихвите от облигации, заеми, вземания, депозити и други ценни книжа, представляващи заем, не се вземат предвид като нормативно признати разходи, освен доколкото не надвишават сума, съответстваща на обичайния за пазара лихвен процент при отчитане на характерните особености на преценката на свързания с операцията риск, и по-специално на финансовото положение на длъжника и срока на заема.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 Белгийското дъщерно дружество е учредено на 25 юли 1991 г. На същата дата и в съответствие с действащите законодателни разпоредби са назначени трима управители, а именно двамата акционери на белгийското дъщерно дружество, както и дружеството майка Lammers & Van Cleeff BV, установено в Нидерландия (наричано по-нататък „нидерландското дружество майка“).

8 Нидерландското дружество майка Lammers & Van Cleeff BV има вземане към белгийското дъщерно дружество, по което последното му плаща лихви. В съответствие с член 18, първа алинея, 3º, второ тире от CIR 1992 белгийската данъчна администрация приема част от тези лихви за дивиденти и ги облага като такива.

9 След това белгийското дъщерно дружество подава жалба срещу разглеждания облагателен акт пред Директора по въпросите на прякото данъчно облагане за район Антверпен II. С решение от 17 юни 2002 г. той оставя в сила спорния облагателен акт. На 16 септември 2002 г. белгийското дъщерно дружество подава жалба пред Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen с искане за отмяна на споменатото решение.

10 В акта за препращане тази юрисдикция отбелязва, че от член 18, втора алинея, 3° от CIR 1992 следва, че лихвите не се преквалифицират като дивиденти и следователно не се облагат, ако са платени на управител, който е белгийско дружество, докато тези лихви несъмнено се преквалифицират като дивиденти и следователно се облагат, ако са платени на управител, който е чуждестранно дружество.

11 При тези обстоятелства Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допускат ли членове 12 [ЕО], 43 [ЕО], 46 [ЕО], 48 [ЕО], 56 [ЕО] и 58 ЕО белгийската национална законодателна уредба, предвидена в разпоредбите на член 18, [първа алинея], 3° и [втора алинея], 3° от [CIR 1992], съгласно приложимата им редакция към момента на обстоятелствата по главното производство, в съответствие с които лихвите не се преквалифицират като дивиденти и следователно не се облагат, ако са платени на управител, който е белгийско дружество, докато при същите обстоятелства тези лихви се преквалифицират като дивиденти и следователно се облагат, ако са платени на управител, който е чуждестранно дружество?“

По преюдициалния въпрос

12 В самото начало следва да се припомни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите-членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право и да се въздържат от всяка форма на дискриминация, основана на гражданството

(вж. по-специално Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 37, Решение от 12 декември 2002 г. по дело Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, стр. I-11779, точка 26, 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, точка 25).

13 С преюдициалния си въпрос препращащата юрисдикция се позовава на член 12 ЕО, член 43 ЕО, член 46 ЕО, член 48 ЕО, член 56 ЕО и член 58 ЕО.

14 В това отношение е важно да се отбележи, че от съдебната практика следва, че член 12 ЕО, който прогласява общ принцип за забрана на всякаква дискриминация според гражданството, се прилага самостоятелно само в случаи, уредени от правото на Общността, за които Договорът за ЕО не предвижда специални разпоредби за забрана на дискриминацията. В член 43 ЕО и член 56 ЕО обаче са предвидени такива специални правила в областта на свободата на установяване и свободното движение на капитали (вж. по-специално Решение по дело Metallgesellschaft и др., посочено по-горе, точки 38 и 39, както и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann, C-443/06, Сборник, стр. I-8491, точки 28 и 29).

15 Доколкото препращащата юрисдикция иска от Съда да даде тълкуване както на член 43 ЕО относно свободата на установяване, така и на член 56 ЕО относно свободното движение на капитали, необходимо е да се определи дали законодателство на държава-членка като разглежданото по главното производство, което предвижда лихвите на местно дружество да не се облагат като дивиденти, освен ако не са изплатени на управител или съдружник с качеството на чуждестранно дружество, може да се подчинява на тези свободи.

16 В случая от преписката по делото е видно, че платените от белгийското дъщерно дружество лихви са преквалифицирани като дивиденти, тъй като се отнасят до заем, отпуснат от чуждестранно дружество майка с качеството на управител на споменатото дъщерно дружество.

17 Следователно е необходимо правната уредба, предмет на производството, да се разгледа първо от гледна точка на разпоредбите на Договора относно свободата на установяване.

18 Свободата на установяване, която е призната в член 43 ЕО в полза на гражданите на Общността и която им предоставя възможността да започват и упражняват дейност като самостоятелно заети лица, както и да учредяват и управляват предприятия при същите условия като тези, определени от законодателството на държавата-членка на установяване за собствените ѝ граждани, съгласно член 48 ЕО обхваща, по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава-членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността, правото им да извършват дейността си в съответната държава-членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (вж. по-специално Решение от 21 септември 1999 г. по дело Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 35, Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 41, както и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 36).

19 За дружествата тяхното седалище по смисъла на член 48 ЕО служи, по подобие на гражданството при физическите лица, за определяне на връзката им с правния ред на определена държава. Да се признае, че държавата-членка по установяване на дъщерно дружество може свободно да прилага различно третиране по отношение на това дъщерно дружество само поради факта, че седалището на дружеството майка се намира в друга държава-членка, би изпразнило разпоредбата на член 43 ЕО от съдържанието ѝ (вж. в този смисъл Решение от 13 юли 1993 г. по дело Commerzbank, C-330/91, Recueil, стр. I-4017, точка 13, Решение по дело Metallgesellschaft и др., посочено по-горе, точка 42, както и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 37). По този начин свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава-членка, като забранява всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Saint-Gobain ZN, точка 35 и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, точка 37).

20 В случая е необходимо да се отбележи, че що се отнася до облагането на лихвите, платени от местно дружество по вземане на управител, който е дружество,

разглежданото национално законодателство въвежда разлика в третирането в зависимост от това дали седалището на последното е в Белгия или не.

21 Всъщност от споменатото законодателство е видно, че лихвите, платени от дружество на управител, който е местно дружество, не се преквалифицират като дивиденти и на това основание не се облагат, макар че надвишават една от двете граници, предвидени в член 18, първа алинея, 3° от CIR 1992. Напротив, ако надвишават една от тези граници, лихвите, платени от дружество на управител, който е чуждестранно дружество, се преквалифицират като дивиденти и на това основание се облагат. Дружествата с управител, който е чуждестранно дружество, следователно са подложени на по-неблагоприятно данъчно третиране от това, което получават дружествата с управител, който е местно дружество.

22 По същия начин по отношение на група от дружества, в които дружество майка изпълнява управителни функции в едно от своите дъщерни дружества, подобно законодателство въвежда разлика в третирането между местните дъщерни дружества в зависимост от това дали тяхното дружество майка е със седалище в Белгия или не, като подлага дъщерните дружества на чуждестранни дружества майки на по-неблагоприятно третиране от това, което получават дъщерните дружества на местни дружества майки.

23 Следва обаче да се отбележи, че разликата в третирането на местни дружества поради мястото на установяването на дружеството, което в качеството си на управител им е отпуснало заем, съставлява ограничение на свободата на установяване, тъй като прави по-непривлекателно упражняването на тази свобода от дружествата, установени в други държави-членки, които вследствие на това биха могли да се откажат от управляването на дружество в държавата-членка, която приема такава мярка, или дори да се откажат от придобиване, учредяване или запазване на дъщерно дружество в споменатата държава-членка (вж. в този смисъл Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе, точка 32, Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 61 и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 39).

24 Оттук следва, че разликата в третирането, на която в рамките на национално законодателство като разглежданото по главното производство са подложени местните дружества поради мястото на установяване на управителя им, представлява ограничение на свободата на установяване, по принцип забранено от член 43 ЕО и член 48 ЕО.

25 Подобно ограничение не би могло да бъде допуснато, освен ако не преследва легитимна цел, съвместима с Договора, и не 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 (вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 35, както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 47).

26 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика национална мярка, която ограничава свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато се отнася конкретно до напълно изкуствени конструкции, чиято цел е да се избегне прилагането на законодателството на съответната държава-членка (Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 72 и цитираната съдебна практика).

27 Единствено обстоятелството, че местно дружество получава заем от свързано дружество, установено в друга държава-членка, не би могло да послужи като основание за обща презумпция за наличието на злоупотреба, нито да обоснове мярка, накърняваща упражняването на основна свобода, гарантирана от Договора (Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 73 и цитираната съдебна практика).

28 За да може да бъде обосновано със съображения за борба срещу злоупотребите, ограничението на свободата на установяване трябва да е насочено конкретно

към това да попречи на поведения, изразяващи се в създаване на напълно изкуствени конструкции, които не отразяват икономическата действителност, с цел да се избегне заплащането на обикновено дължимия данък върху реализираната печалба от дейности, извършени на националната територия (Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 74 и цитираната съдебна практика).

29 В точка 80 от посоченото по-горе Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Съдът постановява, че законодателството на държава-членка може да бъде обосновано със съображения за борба срещу злоупотребите, когато предвижда, че лихвите, изплатени от местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество майка, се квалифицират като разпределение на печалба единствено ако и доколкото надвишават това, което споменатите дружества биха договорили в условията на пълна конкуренция, а именно търговски условия, за които посочените дружества биха се споразумели, ако не принадлежаха към една и съща група от дружества.

30 Всъщност 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, на 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, напълно изкуствена конструкция с основна цел да се избегне 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 (Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 81).

31 В случая от акта за препращане е видно, че лихвите, платени от белгийското дъщерно дружество при погасяване на заем, отпуснат от чуждестранно дружество с качеството на управител, са преквалифицирани като дивиденти, тъй като

е надвишена границата, предвидена във второто тире на член 18, първа алинея, 3° от CIR 1992, а именно в началото на данъчния период общият размер на лихвоносните аванси е надхвърлил внесения капитал, увеличен с обложените резерви.

32 Налага се констатацията, че макар да се прилага с цел борба срещу злоупотребите, подобна граница при всички положения надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

33 Всъщност, както отбелязва Комисията на Европейските общности в писменото си становище, предвидената във второто тире на член 18, първа алинея, 3° от CIR 1992 граница засяга и положения, при които съответната сделка не може да се смята за напълно изкуствена конструкция. Ако лихвите, платени на чуждестранни дружества, се преквалифицират като дивиденти от момента, в който надвишат подобна граница, не би могло да се изключи вероятността тази преквалификация да бъде приложена и спрямо лихви, платени като цена на заеми, отпуснати при условията на пълна конкуренция.

34 Ето защо на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 43 ЕО и член 48 ЕО трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално законодателство като разглежданото по главното производство, съгласно което лихвите, платени от местно за дадена държава-членка дружество на управител, който е установено в друга държава-членка дружество, се преквалифицират като дивиденти и на това основание се облагат, ако в началото на данъчния период общият размер на лихвоносните аванси надхвърля внесения капитал, увеличен с обложените резерви, докато при същите обстоятелства, ако лихвите са платени на управител, който е установено в същата държава-членка дружество, тези лихви не се преквалифицират като дивиденти и на това основание не се облагат.

35 Тъй като разпоредбите на Договора относно свободата на установяване не допускат национално законодателство като разглежданото по главното производство, не е необходимо да се проверява дали не го допускат и разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Членове 43 ЕО и 48 ЕО не допускат национално законодателство като разглежданото по главното производство, съгласно което лихвите, платени от местно за дадена държава-членка дружество на управител, който е установено в друга държава-членка дружество, се преквалифицират като дивиденти и на това основание се облагат, ако в началото на данъчния период общият размер на лихвоносните аванси надхвърля внесения капитал, увеличен с обложените резерви, докато при същите обстоятелства, ако лихвите са платени на управител, който е установено в същата държава-членка дружество, тези лихви не се преквалифицират като дивиденти и на това основание не се облагат.

Подписи