РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

15 февруари 2007 година *

По дело C-345/04

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 26 май 2004 г., постъпил в Съда на 12 август 2004 г., в рамките на производство по дело

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

срещу

Bundesamt für Finanzen,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Borg Barthet и г-н U. Lõhmus (докладчик), съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Léger,
секретар: г-н R. Grass,

като има предвид становищата, представени:

— за германското правителство, от г-н C.-D. Quassowski и г-жа A. Tiemann, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-н I. M. Braguglia, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-жа B. Eggers и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

— след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 22 юни 2006 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 59 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 49 ЕО).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Centro Equestre da Lezíria Grande L^da (наричано по-нататък „CELG“), учредено по португалското законодателство, и Bundesamt für Finanzen (Федерална данъчна служба, наричана по-нататък „Bundesamt“), по повод отказа на последната да уважи молбата за възстановяване на корпоративния данък, удържан при източника върху доходите, получени от CELG в Германия като ограничено данъчнозадължено лице.

Национална правна уредба

3 Съгласно § 2, алинея 1 от германския Закон за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz) в редакцията от 1991 г. (BGBl. 1991 I, стр. 639, наричан по-нататък „KStG“), дружествата, които не са установени в Германия, са ограничено данъчнозадължени лица и единствено получените от тях доходи в Германия подлежат на облагане с посочения данък.

4 Съгласно § 49, алинея 1 от Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz) в редакцията от 1997 г. (BGBl. 1997 I, стр. 821, наричан по-нататък „EStG 1997“), във връзка с § 8, алинея 1 от KStG и § 17, алинея 2 от Спогодбата между Федерална република Германия и Португалската република за избягване на двойното данъчно облагане в областта на подоходните и имуществените данъци (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) от 15 юли 1980 г. (BGBl. 1982 II, стр. 129), доходите, получени от дружество, учредено по португалското право, във връзка с артистични представления, изнесени в Германия, подлежат на облагане с корпоративен данък в нея.

5 § 50a, алинея 4, точка 1 от EStG в редакцията от 1990 г. (BGBl. 1990 I, стр. 1898), приложим през 1996 г., гласи следното:

„По отношение на ограничено данъчнозадължените лица събирането на данъка върху доходите се осъществява посредством удържането му при източника върху доходите, получени от изпълнения от артистичен, спортен или друг характер, организирани в Германия или по повод използването им в Германия, включително доходите от други дейности във връзка с тези изпълнения, независимо кое е лицето, получило доходите[...]".

6 § 50, алинея 5, четвърто изречение, точка 3 от EStG 1997, приложим с обратна сила за финансовата 1996 г., обаче предвижда:

„[Л]ице, за което са предвидени ограничени данъчни задължения, чиито доходи подлежат на облагане с данък, удържан при източника съгласно § 50a, алинея 4, точка 1 или 2, [може да] иска пълното или частично възстановяване на удържания и внесен данък. Възстановяване се допуска, ако оперативните или професионалните разходи, които имат пряка икономическа връзка с тези доходи, превишават половината от последните."

7 От приложените по делото материали е видно, че за разлика от ограничено данъчнозадължените лица, неограничено данъчнозадължените лица в Германия могат да приспадат от своите облагаеми в тази държава-членка доходи всички разходи, свързани с изпълнения от артистичен или спортен характер на територията на същата.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

8 CELG — жалбоподател в главното производство — е капиталово търговско дружество, учредено по португалското законодателство, чиито седалище и управление са установени в Португалия. CELG е ограничено данъчно-задължено лице по корпоративния данък в Германия, като този данък се дължи единствено за доходите, получени в тази страна. През 1996 г. CELG организира турне с конни спектакли и уроци по дресура в четиринадесет града в различни страни от Европейския съюз, единадесет от които се намират в Германия.

9 През 1997 г. CELG иска от Bundesamt на основание § 50, алинея 5 от EStG 1997 и § 8, алинея 1 от KStG да му бъде възстановен корпоративният данък, удържан при източника върху получените от него в Германия доходи, възлизащ на 71 758 DEM.

10 За тази цел CELG представя съставен и заверен в Португалия счетоводен баланс, съдържащ списък на разходите, свързани с цялото турне, проведено през 1996 г. Този списък удостоверява пътни разходи и разходи за комуникация, жилищни разходи, разходи за реклама, за персонал, както и текущи разноски за конете, разходи за водо- и електроснабдяване, ветеринарномедицински разходи, разходи за лекарства, за подковаване, за екипиране на конете и ездачите, за товарен транспорт и за данъчни консултации, както и за амортизации, свързани с конете. По-късно CELG претендира и други разноски, а именно разходи за счетоводство и за лицензионни плащания. Според CELG 11/14 от всички негови разходи следвало да се приспаднат от получените в Германия доходи.

11 Bundesamt отказва поисканото възстановяване, тъй като не били представени оригиналните документи, удостоверяващи претендираните разходи.

12 Жалбата на CELG срещу това решение е отхвърлена, по-специално поради липсата на пряка икономическа връзка между някои от декларираните разходи и получените в Германия доходи.

13 CELG оспорва това решение за отказ пред Finanzgericht Köln [Съд по данъчни и митнически дела Кьолн]. Последният отхвърля иска с мотива, че от една страна, някои от претендираните разходи нямат пряка връзка с облагаемите в Германия доходи, а от друга страна, тези разходи не представляват повече от 50 % от споменатите доходи.

14 Вследствие на това CELG подава ревизионна жалба срещу решението на Finanzgericht Кьолн пред Bundesfinanzhof [Федерален съд по данъчни и митнически дела].

15 Bundesfinanzhof отбелязва, че от фактическите констатации на Finanzgericht Кьолн следва, че разходите на CELG, които имат пряка икономическа връзка с получените от дружеството доходи в Германия, не превишават 50 % от тези доходи. Той обаче посочва, че CELG се позовава и на наличието на общи разходи и че, макар да е налице известно объркване по отношение на естеството, състава и размера на тези общи разходи, както и по отношение на възможната необходимост да бъдат взети предвид допълнителни доходи, от същите фактически констатации следва, че съвкупността от направените от CELG разходи, включително посочените общи разходи, превишава половината от доходите.

16 Според Bundesfinanzhof обаче различното третиране при определяне на облагаемите доходи на данъкоплатец — местно лице, който е неограничено данъчнозадължено лице, и на данъкоплатец — чуждестранно лице, който е ограничено данъчнозадължено лице, предизвиква съмнение относно съвместимостта на § 50, алинея 5, четвърто изречение, точка 3 от EStG 1997

с общностното право, особено по отношение на свободното предоставяне на услуги, гарантирано с член 59 от Договора. В тази връзка той се позовава на Решение на Съда от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933).

17 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на член 59 от Договора за ЕО фактът, че гражданин на държава-членка, който е ограничено данъчнозадължено лице в Германия, може да иска възстановяване на наложения и удържан при източника данък върху получените от него там доходи само ако професионалните му разходи, които имат пряка икономическа връзка с тези доходи, превишават половината от последните“?

По преюдициалния въпрос

18 С въпроса си препращащият съд иска да узнае дали член 59 от Договора допуска законодателство на държава-членка като разглежданото в главното производство, което в случая с ограничено данъчнозадължено лице, което иска да му бъде възстановен удържаният при източника корпоративен данък, поставя признаването на професионалните разходи, направени в рамките на дейността, от която са получени доходите на територията на тази държава, в зависимост от двойното условие тези разходи да са в пряка връзка с въпросните доходи и да превишават половината от тях.

19 Като начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на

държавите-членки, последните трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право (в този смисъл вж. по-специално Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer, C-250/95, Recueil, стр. I-2471, точка 19, Решение от 26 октомври 1999 г. по дело Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, стр. I-7447, точка 32, Решение от 28 октомври 1999 г. по дело Vestergaard, C-55/98, Recueil, стр. I-7641, точка 15, Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID, C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 19, както и Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29).

20 Следва също така да се припомни, че съгласно практиката на Съда член 59 от Договора изисква премахването на всички ограничения по отношение на свободното предоставяне на услуги, които се основават на факта, че доставчикът на услугата се е установил в държава-членка, различна от тази, в която се предоставя услугата (в този смисъл вж. по-специално Решение от 4 декември 1986 г. по дело Комисия/Германия, 205/84, Recueil, стр. 3755, точка 25, Решение от 26 февруари 1991 г. по дело Комисия/Италия, C-180/89, Recueil, стр. I-709, точка 15 и Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 31).

По наличието на пряка икономическа връзка

21 Както е видно от точка 18 от настоящото решение, първото условие, на което е подчинено възстановяването на удържания при източника корпоративен данък, е професионалните разходи да са в пряка икономическа връзка с доходите, реализирани в държавата, в която се упражнява дейността.

22 От практиката на Съда следва, че данъчен режим, съгласно който при определяне на облагаемата основа на чуждестранни данъчнозадължени лица в дадена държава-членка се взимат предвид единствено печалбите и загубите от дейността им на територията на тази държава, е в съответствие с утвърдения от международното данъчно право и признат от общностното право принцип за териториалност (вж. в този смисъл Решение по дело Futura Participations и Singer, посочено по-горе, точки 21 и 22).

23 Колкото до професионалните разходи, пряко свързани с извършваната от чуждестранно лице на територията на държава-членка дейност, от която там са получени облагаеми доходи, то тези разходи следва по принцип да се признават в тази държава, ако местните лица се облагат за нетните си доходи след приспадането на тези разходи. Всъщност в точка 27 от Решение по дело Gerritse, посочено по-горе, Съдът е установил, че по отношение на признаването на тези разходи местните и чуждестранни лица са поставени в сходно положение. От това следва, че доколкото държава-членка предоставя на местните лица възможността да приспадат въпросните разходи, тя по принцип не може да изключи признаването им по отношение на чуждестранните лица.

24 Следователно при упражняването на своите данъчни правомощия, държавата, на чиято територия е извършвана дейността, от която са получени облагаеми доходи, следва да предвиди възможността разходите, пряко свързани с тази дейност, да се признават при облагането на чуждестранното лице. В тази връзка следва все пак да се уточни, че правото на Общността не препятства държава-членка да отиде по-далеч и да разреши признаването на разходи, за които такава връзка не е налице (в този смисъл вж. Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, точки 50—52).

25 Под професионални разходи, пряко свързани с доходите, получени в държавата-членка, в която се извършва дейността, следва да се разбират разходи, за които е налице пряка икономическа връзка с доставката на услуга, довела до данъчно облагане в тази държава, и които следователно са неразделно свързани с тази услуга, както пътните и жилищните разходи. В този контекст мястото и времето, в които са направени тези разходи, са без значение.

26 От материалите по делото е видно, че CELG, което е установено в Португалия, е получило на територията на Германия доходи от артистичната си дейност там. Във връзка с тези представления CELG е направило професионалните разходи, изброени в точка 10 от настоящото решение, чието признаване в Германия се търси, като някои от тези разходи са били направени предварително, във връзка с организацията и планирането на посочените представления, а други — в хода на тези представления. Препращащата

юрисдикция, която е сезирана с главния спор и трябва да поеме отговорността за съдебното решение, следва да определи в рамките на главното производство кои измежду декларираните от CELG професионални разходи са в пряка връзка с доставките на услуги, довели до данъчно облагане в тази страна, и са съответно неразделно свързани с последните.

27 Следователно е основателно да се заключи, че член 59 от Договора допуска национално законодателство да постави възстановяването на удържания при източника корпоративен данък върху получените от ограничено данъчнозадължено лице доходи, в зависимост от условието професионалните разходи, чието признаване този данъкоплатец иска, да са в пряка икономическа връзка с доходите, получени в рамките на дейност, извършвана на територията на съответната държава-членка, доколкото за такива се смятат всички разходи, неразделно свързани с тази дейност, независимо от мястото и времето, в които са направени тези разходи.

По изискването разходите да превишават половината от доходите

28 Второто условие, предвидено в разглежданата в главното производство правна уредба относно възстановяването на удържания при източника данък върху получените в Германия доходи от данъкоплатец — чуждестранно лице, се състои в изискването професионалните разходи, които имат пряка икономическа връзка с тези доходи, да превишават половината от посочените доходи.

29 Такова условие може да съставлява ограничение на свободата за предоставяне на услуги на дружество, което желае да извършва дейност от артистичен, спортен или друг характер в държава-членка, различна от тази, в която се намира седалището му.

30 В действителност последицата от това условие е, че когато такова дружество поиска възстановяване на удържания при източника данък, направените от него разходи, пряко свързани със съответната икономическа дейност, не могат да бъдат системно признавани при облагането на получените от тази дейност доходи.

31 Ето защо следва да се заключи, че като поставя в зависимост от това допълнително условие признаването на професионалните разходи, направени от ограничено данъчнозадължено лице, законодателство като разглежданото в главното производство по принцип съставлява забранено ограничение по смисъла на член 59 от Договора.

32 Следователно е необходимо да се провери, дали такова ограничение може да бъде обосновано.

33 Изтъкнатите от германското правителство основания, според които целта на националното законодателство била избягването на двойното признаване на разходите, а именно както в държавата, в която е установено седалището на дружеството, така и в държавата, в която са извършени услугите и обложени доходите, не могат да бъдат приети.

34 Преди всичко следва да се подчертае, че Спогодбата между Федерална република Германия и Португалската република за избягване на двойното данъчно облагане в областта на подоходните и имуществените данъци прилага т.нар. метод на „приспадане“.

35 От това следва, че португалско дружество се облага в Португалия за всичките си доходи, включително получените от дейност, извършена в Германия, където последните също се облагат. Двойното данъчно облагане се избягва, като в

първата държава се приспада сума, равна на размера на данъка, платен във втората държава. Този способ е подходящ за избягване на двойното признаване на разходи, тъй като, когато той се прилага от първата държава, тя може да провери професионалните разходи, признати при изчисляването на платения във втората държава данък.

36 Освен това § 50, алинея 5 от EstG 1997 предвижда процедура, в рамките на която германското министерство на финансите може да уведоми държавата, за която ограничено данъчнозадълженото лице е местно, за отправеното от това лице искане за възстановяване. Този механизъм за сътрудничество между компетентните национални органи също позволява да се предотврати евентуалното двойно признаване на разходите. Също така Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21) също допринася за постигането на тази цел, като предвижда обмен на информация между съответните данъчни органи.

37 Следователно не е оправдано ограничението на свободното предоставяне на услуги, което е последица от национално законодателство, поставящо възстановяването на удържания при източника данък върху доходите, получени във въпросната държава от ограничено данъчнозадължено лице, в зависимост от условието, професионалните разходи, пряко свързани с тези доходи, да превишават половината от последните. Поради това следва да се заключи, че член 59 от Договора не допуска такова законодателство.

38 Предвид гореизложеното, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 59 от Договора допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство, доколкото то поставя възстановяването на корпоративния данък, удържан при източника върху доходите, получени от ограничено данъчнозадължено лице, в зависимост от условието професионалните разходи, които това лице иска да бъдат признати за тази цел, да имат пряка икономическа връзка с доходите, получени от дейност, упражнявана на територията на съответната държава-членка, доколкото за такива се смятат всички нераздело свързани с тази дейност разходи, независимо от времето и мястото, в които са направени. В замяна на това посочената разпоредба не

допуска такова национално законодателство, доколкото то поставя възстановяването на споменатия данък на данъчнозадълженото лице в зависимост от условието същите тези професионални разходи да превишават половината от посочените доходи.

Относно разноските

39 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 (трети състав) реши:

1) Член 59 от Договора ЕО (понастоящем след изменението член 49 ЕО) допуска национално законодателство като разглежданото в главното производство, доколкото то поставя възстановяването на корпоративния данък, удържан при източника върху доходите, получени от ограничено данъчнозадължено лице, в зависимост от условието професионалните разходи, които това лице иска да бъдат признати за тази цел, да имат пряка икономическа връзка с доходите, получени от дейност, упражнявана на територията на съответната държава-членка, доколкото за такива се смятат всички неразделно свързани с тази дейност разходи, независимо от времето и мястото, в които са направени. В замяна на това посочената разпоредба не допуска такова национално законодателство, доколкото то поставя възстановяването на споменатия данък на данъчнозадълженото лице в зависимост от условието тези професионални разходи да превишават половината от посочените доходи.

Подписи