ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н GEELHOED
представено на 29 юни 2006 година [1]

I — Въведение

1. Настоящото дело, чийто предмет е преюдициално запитване, отправено от High Court of Justice of England and Wales, се отнася до съвместимостта с разпоредбите на Договора за ЕО относно свободата на движение на така наречените норми за „слаба капитализация" на Обединеното кралство („thin cap"), изменяни многократно, по силата на които Обединеното кралство ограничава възможността за приспадане на лихви, изплатени от британски дъщерни дружества на чуждестранни дружества, независимо дали става въпрос за дружества майки или за други дружества, участници в същата група.

2. Делото повдига отново въпроса за съвместимостта с разпоредбите относно свободата на движение на разпоредбите на национално законодателство за борба срещу злоупотребите в областта на преките данъци, както е поставен поспециално в Решението по дело Lankhorst-Hohorst от 2002 г. (относно германските норми в областта на слабата капитализация) и във висящото дело Cadbury Schweppes (относно нормите на Обединеното кралство в областта на контролираните чуждестранни дружества) [2]. Решението по дело Lankhorst-Hohorst обаче не изяснява напълно пределите на допустимото в областта на ограниченията на слабата капитализация, така че някои държави, сред които Обединеното кралство и Германия, разширяват законодателството си в тази област до националните плащания в рамките на група, въпреки че в положения от чисто национален характер не може да се породи никаква опасност от „злоупотреба". Поради тази причина и доколкото спорните норми на Обединеното кралство се различават по множество важни въпроси от оспореното по дело Lankhorst-Hohorst германско законодателство, настоящото дело налага въпросът да бъде преразгледан.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Решение от 12 декември 2002 г. по дело Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, стр. I-11779) и дело Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, висящо пред Съда, вж. заключението на генералния адвокат Léger, представено по това дело на 2 май 2006 г.).

II — Правна уредба

A — *Приложимо право на Обединеното кралство*

1. Контекст и причина за съществуване на нормите за „слаба капитализация“

3. За дружествата съществуват две основни форми на финансиране: заемът и собствените средства. Много държави-членки въвеждат разграничение в пряко данъчно облагане на посочените две форми на финансиране. В случай на финансиране чрез заеми, на дружествата обикновено се разрешава приспадане от облагаемата им печалба (тоест от печалбата преди данъчно облагане) на изплатените лихви върху заеми, на основание че те представляват текущ разход, необходим за дейността на предприятието. В случай на финансиране със собствени средства обаче на дружествата не се разрешава да приспаднат от печалбата си преди данъчно облагане дивидентите, изплатени на акционерите; напротив, дивидентите се изплащат от оставащата печалба след данъчно облагане.

4. Посочената разлика в данъчното третиране означава, че в контекста на корпоративна група за едно дружество майка може да се окаже благоприятно да финансира участник в групата по-скоро посредством заем, отколкото със собствени средства. Данъчният стимул да се направи това е особено очевиден, ако дъщерното дружество се намира на данъчна територия с относително високо данъчно облагане, докато дружеството майка (или дори друго дружество от същата група, което отпуска заема) се намира на данъчна територия с по-ниско данъчно облагане. При подобни обстоятелства това, което по същество представлява капиталова инвестиция, може да се представи под формата на заем с оглед на по-благоприятното данъчно третиране. Това явление се нарича „слаба капитализация“. Подобно на това, като се манипулира начинът, по който се осигурява капиталът, едно дружество майка може всъщност да избира мястото на облагане на своята печалба.

5. Тъй като считат слабата капитализация за злоупотреба, много държави въвеждат мерки с цел да противодействат на тази злоупотреба. Типично за тези мерки е, че предвиждат заемите, съответстващи на определени критерии, да се считат за прикрит собствен капитал. Това означава, че изплатените лихви се преквалифицират като разпределение на печалбата, като по този начин на дъщерното дружество не се позволява да приспадне целия размер или част от размера на лихвите от своята облагаема печалба, а извършеното плащане е подчинено на разпоредбите, приложими в областта на облагане на дивидентите [3].

3 — В рамките на Общността Директива 90/435/ЕИО 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) забранява удържане на данък при източника върху дивиденти, изплащани от дъщерно дружество на неговото дружество дружество майка.

2. Норми на Обединеното кралство, приложими до 1995 г.

6. Съгласно член 209, параграф 2, буква d) от Закона от 1988 г. относно данъците върху дохода и върху дружествата (Income and Corporation Taxes Act 1988) (наричан по-нататък ТА), всяка изплатена от дружество лихва върху заем, която надвишава разумния от стопанска гледна точка доход от заема, се счита за разпределение на печалба [4]. Посочената норма се е прилагала, независимо дали плащането е извършено на местен или чуждестранен заемодател. Това е означавало, че размерът на лихвата, надвишаващ разумния от стопанска гледна точка доход, не се приспада като лихва при изчисляване на облагаемата печалба на дружество, а се третира като дивидент, изплатен от обложената с данък печалба. Предвид посочения факт, дружеството заемател е дължало авансови вноски за корпоративния данък (advance corporation tax — ACT) от момента на извършване на плащането [5].

7. Член 209, параграф 2, буква e), подточки iv) и v) от ТА квалифицира като „разпределение на печалба“ лихвите, различни от считаните за такова разпределение лихви по силата на член 209, параграф 2, буква d), които се изплащат от местно за Обединеното кралство дружество на чуждестранен заемодател, който участва в същата група от дружества (както е определена предварително). Посоченият член се прилага по-специално към заеми, отпускани от чуждестранно дружество на местно дъщерно дружество, в което първото дружество притежава 75 % от капитала или когато двете дружества са дъщерни на трето чуждестранно дружество, което притежава 75 % от техния капитал. В резултат на това съгласно действащите до 1995 г. норми в Обединеното кралство и без да се взема предвид действието на евентуално приложими спогодби за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО), които ще бъдат разгледани по-долу, лихви, изплатени от местно за Обединеното кралство дружество на дружество, участващо в същата група, но което е чуждестранно (както е определено предварително) при всички положения се третират като разпределение на печалбата, дори при положение че съответстват на разумния от стопанска гледна точка доход.

8. Разпоредбите на определени СИДДО, сключени от Обединеното кралство, отклоняват прилагането на посочените погоре норми на член 209 от ТА, гарантирайки, че при определени условия лихвите могат да бъдат приспаднати за данъчни цели. Посочените договорености се прилагат, независимо от разпоредби в обратен смисъл на вътрешното законодателство на Обединеното кралство. Макар редакцията на съответните разпоредби в подобни СИДДО да се различава, в своя акт за препращане националната юрисдикция отбелязва, че по-същество те могат да бъдат разделени в две категории [6].

4 — Макар ТА и измененията в него по принцип да се отнасят по-скоро до предоставянето на акции от заемателя на заемодателя, отколкото до заемане, в настоящото заключение по съображения за простота на изказа ще се позовавам на отпускане на заем от заемодател на заемател.

5 — Член 14 от ТА.

6 — Член 788, параграф 3 от ТА.

9. Първата категория разпоредби поставя ударението върху въпроса дали лихвеният процент е търговски обоснован, предвид размера на дълга. Подобни са разпоредбите от СИДДО, сключени по-специално с Великото херцогство Люксембург, с Япония, с Федерална република Германия, с Кралство Испания и с Република Австрия. Като пример, член 11, параграф 7 от СИДДО, сключена между Обединеното кралство и Великото херцогство Люксембург, гласи: „Когато в резултат на специално правоотношение между длъжника и кредитора или между тези страни и трето лице размерът на изплатената лихва — предвид вземането, за което е изплатена — надвишава размера, който би бил договорен между длъжника и кредитора при липса на подобни правоотношения [...], надвишаващата част от лихвата остава облагаема съгласно законодателството на всяка от договарящите държави, като се имат предвид другите разпоредби на настоящата спогодба".

10. Втората категория разпоредби предполага изследване на по-общия въпрос дали размерът на лихвите надвишава по каквато и да било причина това, което би било платено в условията на пълна конкуренция. Това включва въпроса дали размерът на самия заем надвишава онова, което би било отдадено в заем при равнопоставеност на страните. Подобни разпоредби се срещат например в СИДДО, сключени от Обединеното кралство със Съединените американски щати, Ирландия, Швейцария, Кралство Холандия, Френската република и Италианската република. Така например член 11, параграф 5 от СИДДО, сключена между Обединеното кралство и Съединените американски щати, гласи: „Когато в резултат на специално правоотношение между длъжника на лихвата и нейния кредитор или между тези страни и трето лице размерът на изплатената лихва независимо по каква причина надвишава размера, който би бил договорен между длъжника и кредитора при липса на подобни правоотношения [...], надвишаващата част от лихвата остава облагаема съгласно законодателството на всяка от договарящите държави, като се имат предвид другите разпоредби на настоящата спогодба".

11. По-широкият обхват на втората категория разпоредби от СИДДО се потвърждава от член 808A, параграф 2 от ТА[7], който гласи, че за да се определи дали става въпрос за подобни „специални правоотношения", следва да се вземат предвид всички фактори, включително въпросът дали при липса на подобни правоотношения заемът е щял да бъде отпуснат и, ако отговорът е положителен, в какъв размер и при какъв лихвен процент. Що се отнася до двете категории СИДДО, член 808A, параграф 3 предвижда, че разпоредбата, свързана със специалните правоотношения, трябва да се тълкува като налагаща на данъчнозадълженото лице да докаже наличието на специални правоотношения или (в зависимост от случая) да представи доказателства относно размера, който би бил изплатен под формата на лихви при липса на подобни правоотношения. Посочените разпоредби се прилагат към лихви, изплатени след 14 май 1992 г.

7 — Въведен с член 52 от Закона за финансите (Finance Act) (№ 2) 1992 г.

3. Изменения от 1995 г.

12. Разпоредбите на член 209, параграф 2, буква e), подточки iv) и v) от ТА са отменени със Закона за финансите от 1995 г. [Finance Act 1995] и заменени с член 209, параграф 2, буква da) от ТА, който по същество предвижда, че ако надвишават размера, който би бил изплатен в условията на пълна конкуренция [8], лихвите, изплатени между участници в група (по смисъла на определението), се квалифицират като разпределение на печалбата. Посочената норма се прилага към заеми, отпуснати от едно дружество на друго, в което първото притежава 75 % от капитала, или когато двете дружества са дъщерни на трето дружество, което притежава 75 % от техния капитал.

13. В съответствие член 212, параграфи 1 и 3 от ТА, изменен, член 209, параграф 2, буква da) обаче, не се прилага, когато и длъжникът на лихвата, и кредиторът ѝ подлежат на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство.

14. Член 209, параграф 8B) уточнява критериите, въз основа на които плащането на лихва трябва да се квалифицира като разпределение на печалба. Посочените критерии включват: общото равнище на поетите от заемателя задължения; доколко може да се очаква, че заемателят и отделен съдоговорител биха станали страни по сделка, свързана с емитирането на акции от дружеството емитент или отпускането на заем или на заем в определен размер на това дружество; както и лихвения процент и всяко друго условие, което може да се приложи в даден случай към подобна сделка. Член 209, параграф 8A във връзка с параграфи 8D—8F определя степента, в която могат да бъдат свързани дружествата, за да може равнището на техните заеми да бъде определяно на консолидирана основа. По същество посочените разпоредби не позволяват подобно консолидиране в случая на подгрупи в Обединеното кралство, които са част от по-широка чуждестранна група — способността за задължаване по заеми на всяка подгрупа в Обединеното кралство се определя независимо [9].

4. Изменения от 1998 г.

15. Приложение 28AA към ТА, въведено със Закона за финансите от 1998 г., предвижда подробен кодекс от правила от-

8 — Посоченият член се прилага, ако целият размер на заема или част от него „представлява размер, който не би бил изплатен на другото дружество, ако между дружествата не съществуваше (извън свързаните с въпросните акции) никакво правоотношение, споразумение или друга връзка (формална или неформална), с изключение евентуално на разпределение по смисъла на буква d) по-горе или на разпределението на сума, представляваща главницата, гарантирана от акциите“ (член 209, параграф 2, буква da), подточка ii).

9 — Член 209, параграф 8A, буква b) гласи, че за определяне дали факторите за квалифициране на преразпределение като изложените в член 209, параграф 8B са изпълнени не следва да се отчитат правоотношения, споразумения или връзки (различни от тези между заемател и заемодател) между заемателя и друго лице, освен ако въпросното лице: i) няма релевантна връзка (по смисъла на член 209, параграф 8C) със заемателя и ii) е дружество, участващо в същата местна за Обединеното кралство група от дружества (по смисъла на член 209, параграф 8D) като заемателя.

носно трансферните цени, които се прилагат и към изплащането на лихви между дружества. Правилата относно трансферните цени се прилагат, ако са изпълнени следните условия: 1) в случай на „условия, договорени по повод на сделка“ или на поредица от сделки между две дружества, намиращи се под общ контрол, като последното понятие включва прякото или непряко участие в управлението, в контрола или в капитала на всяко съответно дружество [10]; 2) когато условията на предвиденото са различни от условията, които биха били приети, ако посочените дружества не бяха под общ контрол, и 3) когато договорените условия осигуряват на едната от страните потенциално предимство от гледна точка на данъчното законодателство на Обединеното кралство. В подобна хипотеза печалбите и загубите на потенциално облагоприятстваното/облагоприятстваните лице/лица „се изчисляват за данъчни цели, както ако условията бяха договорени в условията на равнопоставеност“ [11].

16. Не се счита, че условията осигуряват потенциално предимство на някоя от страните, по-специално в случай че другата страна по сделката се облага с данък върху дохода или с корпоративен данък в Обединеното кралство и ако са изпълнени и някои други условия. Посочените условия са следните: 1) лицето не трябва да е имало право на каквото и да било освобождаване от данък върху дохода или от корпоративен данък за целия или за част от получения доход или реализираната печалба, подлежащи на облагане [12]; 2) в случай че лицето подлежи на облагане с данък върху дохода за печалби, реализирани от неговата дейност, то трябва да е пребивавало в Обединеното кралство през разглежданите данъчни периоди [13]; 3) лицето не трябва да е имало право [14] през нито един данъчен период на данъчен кредит за каквито и да било дължими в чужбина данъци върху или във връзка с реализирана от релевантна дейност печалба и трябва да се намира в положение, изключващо пораждането на подобно право в бъдеще, ако подобна печалба бъде реализирана или надвиши определен размер [15], и 4) сумите, взети предвид при изчисляване на печалбата или на загубите, реализиран(и) от лицето от разглежданите дейности през определен данъчен период, не трябва да са включвали доход, чийто размер е бил намален на основание член 811, параграф 1 от ТА (приспадане на основание платен в чужбина данък при липса на допустим данъчен кредит).

17. Посочената норма е изменена със Закона за финансите от 2004 г. в смисъл, че се прилага в случаите, в които и двете страни по сделката подлежат на облагане с данък в Обединеното кралство.

10 — Приложение 28AA(1)(1)(b).

11 — Приложение 28AA(1)(2). Съгласно приложение 28AA(5) към ТА посоченото условие е изпълнено за дадено лице, ако през даден данъчен период приемането или налагането на клаузата води до намаляване на размера на облагаемата печалба и/или до увеличаване на размера на загубите за въпросното лице.

12 — Приложение 28AA(5)(3)(b) към ТА.

13 — Приложение 28AA(5)(3)(c) към ТА.

14 — Съгласно споразумения за избягване на двойното облагане или съгласно член 790, параграф 1 от ТА.

15 — Приложение 28AA(5)(4) към ТА.

III — Фактическите обстоятелства, изложени в акта за препращане

A — *Група Lafarge: релевантните фактически обстоятелства*

18. Делото по настоящия колективен спор (Thin Cap group litigation) се отнася до искове за възстановяване и/или за компенсация за данъчни утежнения и други неблагоприятни данъчни последици, настъпили в резултат на представения по-горе режим на Обединеното кралство в областта на слабата капитализация. Посочените искове са предявени пред High Court of Justice of England and Wales вследствие на решението по дело Lankhorst-Hohorst, в което Съдът обявява действащите към онзи момент норми на Германия в областта на слабата капитализация за противоречащи на член 43 ЕО [16]. Чрез подбора на пилотни дела в настоящото преюдициално запитване са представени различни структури на дружества, страните по които са установили фактите по общо съгласие. Всички пилотни дела се отнасят до местно за Обединеното кралство дъщерно дружество, поне 75 % от чийто капитал се притежава пряко или непряко от дружество майка и в рамките на всички дела дружеството заемател е получило заем или от чуждестранното дружество майка, или от друго чуждестранно дружество, в което същото дружество майка контролира пряко или непряко 75 % от капитала. Като цяло поставените въпроси се формулират въз основа на определена сделка, която е предмет на пилотно дело — заведено от група Lafarge — и въз основа на съответните различия между посоченото дело и останалите пилотни дела.

19. Lafarge SA, акционерно дружество със седалище във Франция, е дружество майка на мултинационална група от дружества, произвеждащи строителни материали. За целите на настоящото дело релевантните дружества от групата Lafarge са: 1) Financière Lafarge SA (наричано по-нататък „дружество заемател"), със седалище във Франция, притежавано непряко и изцяло от дружеството майка Lafarge SA, и 2) местното за Обединеното кралство дружество Lafarge Building Materials Limited — холдингово дружество, общо за по-голямата част от местните за Обединеното кралство дъщерни дружества от групата Lafarge, която е пряко дъщерно дружество на Financière Lafarge [17]. Искът се отнася и до девет други дружества ищци от групата Lafarge, всички от които местни за Обединеното кралство и преки или непреки дъщерни дружества на Lafarge Building Materials (което притежава повече от 50 % от дружествения капитал на всяко от тях).

20. През декември 1997 г. група Lafarge изкупува акциите на местното за Обединеното кралство дружество Redland plc. За финансирането на посоченото изкупуване Financière Lafarge се ползва с различни кредитни улеснения — за които в крайна сметка е предоставена гаранция от дружеството майка — пред външните банкери на група Lafarge, които му по-

16 — Решение, посочено в бележка 2 по-горе.

17 — На всички етапи през съответния период Financière Lafarge притежава над 75 % от акциите, емитирани от Lafarge Building Materials.

зволяват да отпусне заеми на дружества от групата или които позволяват на дъщерни дружества, оправомощени за тази цел, да получат пряко финансиране. За финансиране на закупуването на Redland Financière Lafarge отпуска по-специално краткосрочен заем на Lafarge Building Materials, което на свой ред отпуска сходен заем на друг участник в група Lafarge — Minerals UK. Като цяло с посочения заем (отпуснат чрез Financière Lafarge и Lafarge Building Materials) се финансират около 50 % от изкупната цена на акциите на Redland, като останалата част се формира от пряко усвоени суми от Mineral UK по договори за кредитни линии, сключени от групата с външни банкери. По-голямата част от посочените пряко усвоени суми е погасена през 1998 г. с отпуснати от Lafarge SA заеми на Minerals UK, вследствие на рефинансиране от Lafarge SA и Financière Lafarge на техните външни кредитни споразумения посредством емитиране на облигации с цел постигане на по-добри условия за финансиране.

21. След финализиране на закупуването на Redland, в резултат на предупреждението на своите данъчни консултанти в Обединеното кралство, че данъчните власти на Обединеното кралство щели да счетат поне част от лихвите, изплатени от Lafarge Building Materials по посочените заеми, като разпределение на печалбата съобразно член 209, параграф 2, буква da) от ТА, около месец март 1998 г. група Lafarge намалява задълженията на Lafarge Building Materials към Financière Lafarge, като конвертира в собствени средства около 75 % от размера на отпуснатата сума. Операцията е извършена чрез увеличаване на дружествения капитал на Lafarge Building Materials посредством емитиране на записани от дружествата от група Lafarge акции, по-голямата част от които са придобити от Financière Lafarge. Изплатените от посочените дружества от групата суми за закупуване на акциите погасяват напълно задължението на Lafarge Building Materials към Financière Lafarge.

22. През март 1999 г. UK Inland Revenue (данъчните служби на Обединеното кралство) започват проверка във връзка със закупуването на Redland. Те не приемат позицията на Lafarge, според която външна банка обикновено е щяла да отпусне сходни кредити при аналогични на приложените между Financière Lafarge и Lafarge Building Materials и между Minerals UK и Lafarge SA условия и поддържат, че част от изплатените лихви трябва да бъде квалифицирана като разпределение на печалба по смисъла на член 209, параграф 2, буква da) от ТА. След срещи между данъчните служби и консултантите на Lafarge се постига споразумение, според което някои от лихвите, изплатени от Financière Lafarge на Lafarge Building Materials и от Minerals UK на Lafarge SA се преквалифицират в разпределение на печалба, по-специално когато съотношението между общата нетна стойност на задължението и оперативната печалба преди облагане надвишава определени прагове.

Б – *Други ищци в производствата по пилотните дела: релевантни факти*

23. Другите подбрани за целите на настоящото преюдициално производство пилотни дела се отнасят до следните групи от дружества.

24. Първото от другите пилотни дела се отнася до група Volvo, релевантни участници в която за целите на настоящото дело са: 1) AB Volvo, шведското дружество майка, чиито акции се търгуват на борсата; 2) Volvo Treasury AB, местно шведско дружество, пряко дъщерно дружество на AB Volvo, изцяло притежавано от него; 3) Volvo Truck and Bus Limited, местно за Обединеното кралство дружество, което е непряко дъщерно дружество, изцяло притежавано от AB Volvo посредством местни шведски и нидерландски дружества; 4) VFS Financial Services (UK) Limited, местно за Обединеното кралство дружество, което е непряко дъщерно дружество, изцяло притежавано от AB Volvo посредством местни шведски дружества. Пилотното дело се отнася поспециално до отпуснатото от Volvo Treasury през октомври 1999 г. финансиране на Volvo Truck and Bus под формата на договор за заем. При обстоятелства, сходни с тези на група Lafarge, обобщени по-горе, през декември 1999 г. част от това задължение е конвертирано в собствени средства на дружеството Volvo Truck and Bus. През 2000 г. група Volvo и данъчните служби (Inland Revenue) постигат споразумение относно условията, при които изплатените лихви следва да не бъдат преквалифицирани като разпределение на печалба.

25. Второто от другите пилотни дела се отнася до група PepsiCo, релевантни участници в което за целите на настоящото дело са: 1) PepsiCo Inc, местно за САЩ дружество майка; 2) PepsiCo Finance Europe Limited, учредено в Обединеното кралство дружество, местно за Люксембург, което упражнява дейността си в Швейцария чрез клон и е изцяло притежавано от PepsiCo Inc посредством холдинги, които са местни за Ирландия и други трети страни; 3) PepsiCo Holdings, местно за Обединеното кралство дружество, непряко дъщерно дружество, изцяло притежавано от PepsiCo Inc посредством местни за държави-членки и трети страни дружества. От 1999 г. PepsiCo Finance Europe посредством своя швейцарски клон отпуска заеми на PepsiCo Holdings, лихвите по които са подчинени на условията, предвидени в СИДДО, сключена през 1968 г. между Обединеното кралство и Великото херцогство Люксембург.

26. Третото и четвъртото от другите пилотни дела се отнасят до група Caterpillar, предявените от което искове се възприемат като два отделни вида пилотни дела.

27. За целите на третото пилотно дело релевантните участници в група Caterpillar са: 1) Caterpillar Inc, местно за САЩ дружество майка; 2) Caterpillar Internatio-

nal Finance plc, местно за Ирландия дружество, непряко дъщерно дружество, изцяло притежавано от Caterpillar Inc посредством местни за Обединеното кралство и САЩ дружества холдинги, които включват местното за САЩ дружество Caterpillar Financial Services Corporation; 3) Caterpillar Financial Services (UK) Ltd, местно за Обединеното кралство дружество, непряко дъщерно дружество, изцяло притежавано от Caterpillar Inc посредством местни за Обединеното кралство и САЩ дружества холдинги, сред които е и Caterpillar Financial Services Corporation. Caterpillar International Finance отпуска по-специално заем на Caterpillar Financial Services (UK), лихвите по който са подчинени на условията, предвидени в СИДДО сключена между Обединеното кралство и Ирландия през 1976 г.

28. За целите на четвъртото пилотно дело релевантните участници в група Caterpillar са: 1) Caterpillar Inc; 2) Caterpillar Overseas SA, местно за Швейцария дружество, което в зависимост от разглеждания период е или пряко, или непряко изцяло притежавано от Caterpillar Inc. дъщерно дружество. В периодите, в които дружеството е било непряко дъщерно дружество, дружествата, посредством които то се държи, са били местни за САЩ дружества холдинги; 3) Caterpillar Peterlee Limited, местно за Обединеното кралство, изцяло притежавано от Caterpillar Inc дружество, притежавано непряко посредством местни за Обединеното кралство дружества холдинги. Caterpillar Overseas отпуска по-специално заем на Caterpillar Peterlee, лихвите по който са подчинени на условията, предвидени в СИДДО, сключена между Обединеното кралство и Швейцария през 1977 г.

IV — Преюдициални въпроси и производство пред Съда

29. След като страните установяват фактите по пилотните дела по общо съгласие, на 21 декември 2004 г. препращащата юрисдикция спира главното производство и поставя на Съда следните въпроси:

„1) Допуска ли член 43 ЕО, 49 ЕО или 56 ЕО положение, в което държава-членка (наричана по-нататък „държава на дружеството заемател“) запазва в сила и прилага разпоредби като тези на членове 209 и 212 и на приложение 28AA към Income and Corporation Taxes Act 1988 (наричани по-нататък „национални разпоредби“), които ограничават възможността за местно за посочената държава-членка дружество (наричано по-нататък „дружество заемател“) да приспада за данъчни цели лихвите, изплащани върху средства, заети от пряко или непряко дружество майка, което е местно лице за друга държава-членка, докато дружеството заемател не би било подложено на подобни ограничения, ако дружеството майка е местно лице за държавата на дружеството заемател?

2) Каква разлика, ако съществува такава, може да произтече от изложените

по-долу обстоятелства с оглед на отговора на първия въпрос:

а) заетите средства се осигуряват не от дружеството майка на дружеството заемодател, а от друго дружество (наричано по-нататък „дружество заемател“), което е част от същата група от дружества, и заедно с дружеството заемател има общо пряко или непряко дружество майка, и както посоченото дружество майка, така и дружеството заемател са местни лица за държави-членки, различни от държавата на дружеството заемател;

б) дружеството заемодател е местно лице за държава-членка, различна от държавата на дружеството заемател, но всички общи преки или непреки дружества майки на дружеството заемател и на дружеството заемодател са местни лица за трета страна;

в) всички общи преки или непреки дружества майки на дружеството заемодател и на дружеството заемател са местни дружества за трети страни, а дружеството заемодател е местно дружество за държава-членка, различна от държавата на дружеството заемател; дружеството заемодател обаче отпуска на дружеството заемател финансиране под формата на заем, изхождащ от клон на дружеството заемодател, установен в трета страна;

г) дружеството заемодател и всички общи преки или непреки дружества майки на дружеството заемодател и на дружеството заемател са местни дружества за трета страна?

3) Ако съществува възможност да се докаже, че заемите са съставлявали злоупотреба с право или са били неразделна част от привидна договореност, целяща заобикаляне на данъчното законодателство на държавата-членка на дружеството заемател, щяха ли първият и вторият въпрос да доведат до различни отговори? При положителен отговор, какви са насоките, които Съдът счита за уместно да даде с оглед на определянето на това кое съставлява злоупотреба с право или привидна договореност в контекста на случаи от вида на представените по конкретното дело?

4) Дали в хипотезата на ограничение на движението на капитали между държавите-членки и трети страни, предвидено в член 56 ЕО, посоченото

ограничение е съществувало към 31 декември 1993 г. с оглед на приложението на член 57 ЕО?

5) При положение че някои от посочените в първи или втори въпрос мерки противоречат на член 43 ЕО, 49 ЕО или 56 ЕО, ако дружеството заемател или други дружества от групата на дружеството заемател (наричани понататък „ищци“) предявят следните искове:

а) иск за връщане на надвнесения корпоративен данък, платен от дружеството заемател поради отказа за допускане на приспадане на изплатените на дружеството заемодател лихви от неговата облагаема с корпоративен данък печалба, докато за посочените изплащания на лихви щяло да се счете, че могат да бъдат приспаднати, ако дружеството заемодател също е местно лице за държавата на дружеството заемател;

б) иск за връщане на надвнесения корпоративен данък, платен от дружеството заемател, когато целият размер на лихвите върху заема е бил действително изплатен на дружеството заемодател, но искането за приспадане по отношение на посочените лихви при все това е било занижено, в съответствие с националните разпоредби или с прилагането им от данъчната администрация;

в) иск за връщане на надвнесения корпоративен данък, платен от дружеството заемател, когато размерът на лихвите върху заемите, отпуснати от дружеството заемодател, който може да бъде приспаднат от печалбата на дружеството заемател, е бил намален на основание записването по-скоро на собствени, отколкото на заемни средства, или пък собствени средства са били заместени със съществуващи заемни капитали, в съответствие с националните разпоредби или с прилагането им от данъчната администрация;

г) иск за връщане на надвнесения корпоративен данък, платен от дружеството заемател, когато размерът на лихвите върху заемите, отпуснати от дружеството заемодател, който може да бъде приспаднат от печалбата на дружеството заемател, е бил намален вследствие на намалението на лихвения процент върху отдадени в заем средства (или тъй като посочените заеми са били освободени от лихва), в съответствие с националните разпоредби или с прилагането им от данъчната администрация;

д) иск за възстановяване или компенсация на загубите или на други данъчни облекчения или

данъчни кредити на дружеството заемател (или от които са се отказали, прехвърляйки ги на дружеството заемател, други дружества от групата от дружества, част от която е дружеството заемател, които също са били местни за държавата на дружеството заемател), използвани от дружеството заемател, за да бъдат приспаднати от надвнесения корпоративен данък, посочен по-горе в буква а), б) или в), докато при други обстоятелства тези загуби, облекчения или данъчни кредити са щели да бъдат на разположение с оглед на различна употреба или за пренасяне;

е) иск за връщане на неизползвания корпоративен данък, изплатен авансово от дружеството заемател върху плащанията на лихвите на дружеството заемодател, които са били преквалифицирани като разпределение;

ж) иск за възстановяване или компенсация на авансовите вноски за корпоративния данък, изплатени при обстоятелствата, посочени по-горе в буква е), които все пак впоследствие са били приспаднати при облагането на дружеството заемател с корпоративен данък;

з) иск за компенсация на разходите, направени от ищците за съобразяване с националните разпоредби или с прилагането им от данъчната администрация;

и) иск за възстановяване или компенсация на загуби от дохода от заетите капитали, вложени в собствени средства (или превърнати в собствени средства) при обстоятелствата, описани по-горе в буква в), и

й) иск за възстановяване или компенсация на всяка данъчна тежест, наложена на дружеството заемодател в неговата държава на пребиваване върху приходите — претендирани или вменени — получени под формата на изплатени от дружеството заемател лихви, които са преквалифицирани като разпределение съобразно националните разпоредби, посочени в първия въпрос,

трябва ли от гледна точка на общностното право подобни искове да се считат за:

искове за възстановяване или за връщане на недължимо платени суми, които се явяват следствие и допълнение от нарушаването на посочените по-горе разпоредби на общностното право, или

искове за компенсация или за поправяне на вреди, или

искове за плащане на сума, представляваща неоснователно отказано предимство?

6) В случай че в отговор на една или друга част на петия въпрос исковете бъдат квалифицирани като искове за заплащане на сума, представляваща неоснователно отказано предимство:

а) представляват ли посочените искове последица и акцесорни ли са те на правото, предоставяно от посочените по-горе разпоредби на общностното право или

б) следва да се изпълнят всички или част от условията, прогласени в Решението [от 5 март 1996 г. по дело Brasserie du Pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, Recueil, стр. I-1029)] в областта на обезщетенията, или

в) следва да се изпълнят други условия?

7) Води ли до каквато и да било разлика обстоятелството, че според националното право предявените искове, посочени в шести въпрос, се считат за искове за възстановяване или са предявени или трябва да бъдат предявени като искове за поправяне на вреди?

8) Какви са насоките — ако може да има такива — които Съдът счита за уместно да даде във връзка с настоящите спорове, и какви са обстоятелствата, които националната юрисдикция би следвало да вземе предвид, когато трябва да определи дали е налице достатъчно съществено нарушение по смисъла на решението [по дело Brasserie du Pêcheur и Factortame, посочено по-горе], по-специално що се отнася до въпроса дали при настоящото състояние на съдебната практика, свързана с тълкуването на релевантните разпоредби на общностното право, посоченото нарушение може да бъде оправдано?

9) Може ли по принцип да съществува пряка причинно-следствена връзка (по смисъла на решението [Brasserie du Pêcheur и Factortame, посочено по-горе]) между каквото и да било нарушение на членове 43 ЕО, 49 ЕО

и 56 ЕО и загуби от категориите, посочени по-горе в пети въпрос букви от а) до з), които произтичат от него, както поддържат ищците? Ако отговорът е положителен, какви са насоките — ако може да има такива — които Съдът счита за уместно да даде по отношение на обстоятелствата, които националната юрисдикция трябва да вземе предвид, когато определя дали съществува подобна пряка причинно-следствена връзка?

10) С оглед на определяне на загубата или на вредата, чието поправяне може да се присъди, съществува ли възможност за националната юрисдикция да вземе предвид това дали увредените лица са положили разумна грижа, за да избегнат или да ограничат своята загуба, по-специално използвайки законовите способи за обжалване, посредством които е можело да се установи, че националните разпоредби не са имали за последица (предвид спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане) налагането на ограниченията, изложени в първия въпрос? Влияе ли се отговорът на поставения въпрос от убежденията на страните към съответния момент по отношение на действието на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане?“

30. В съответствие с член 23 от Статута на Съда писмени становища са представени от ищците в пилотните дела, от правителството на Обединеното кралство и от германското правителство, както и от Комисията на Европейските общности. Устните изявления на всяка от посочените страни, както и на нидерландското правителство, са изслушани в съдебното заседание на 31 януари 2006 г.

V — Анализ

A — *Приложима/приложими разпоредба/разпоредби от Договора*

31. Тъй като националната юрисдикция повдига въпроса за съвместимостта на разглежданото законодателство на Обединеното кралство с разпоредбите на Договора относно свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали (членове 43 ЕО, 49 ЕО и 56 ЕО), първият въпрос, който следва да се разгледа, е в светлината на кои от посочените разпоредби следва да се преценява въпросното законодателство. Този въпрос е от значение по две причини. На първо място, докато членове 43 ЕО и 49 ЕО се прилагат единствено към ограничения на упражняването на свободата на установяване и свободното предоставяне на услуги между държавите-членки, член 56 ЕО забранява и ограничения на движението на капитали между държавите-членки и трети страни. На второ място, приложното поле на член 56 ЕО във времето се различава от това на членове 43 ЕО и 49 ЕО: по-конкретно, член 56 ЕО влиза в сила и поражда непосредствено действие от 1 януари 1994 г., при спазване на клаузата „standstill“ (член 57 ЕО) по отношение на

трети държави (макар и принципът на свободното движение на капитали вече да е бил установен с Директива 88/361 на Съвета) [18].

32. На първо място, по отношение на член 43 ЕО, в своята съдебна практика Съдът последователно е постановявал, че установено в една държава-членка дружество, което притежава част от капитала на дружество, установено в друга държава-членка, който му осигурява „решаващо влияние върху решенията на дружеството" и му позволява да „определя неговите дейности", упражнява своето право на установяване [19].

33. В настоящия случай според мен разглежданото законодателство на Обединеното кралство, предвид представените пред Съда негови изменени редакции, изглежда се прилага единствено към положения, в които едно дружество има (или е имало към съответния момент) решаващо влияние върху решенията на друго дружество по смисъла на съдебната практика на Съда. Съответно в приложимата редакция на законодателството преди измененията от 1995 г. член 209, параграф 2, буква е) от ТА се е прилагал по-специално към заеми, отпуснати от чуждестранно за Обединеното кралство дружество на местно дъщерно дружество, в което дружеството заемодател притежава 75 % от капитала или ако и двете дружества са дъщерни на трето чуждестранно за Обединеното кралство дружество, което притежава 75 % от техния капитал (тоест ако заемът се отпуска посредством друго дъщерно дружество на дружеството майка). Посоченото условие за приложимост е запазено и след измененията, въведени със Закона за финансите (Finance Act) от 1995 г. [20]

34. Положението се изменя до известна степен със Закона за финансите (Finance Act) от 1998 г., който предвижда, че сделките, уреждани по-рано от посочените специални норми за слаба капитализация, се регламентират от общите норми за трансферни цени, приложими в Обединеното кралство. Последните обаче се прилагат единствено ако условията за това са договорени или наложени в рамките на сделка между две дружества, намиращи се под общ контрол, тоест ако едно от дружествата участва пряко или непряко в управлението, контрола или капитала на другото дружество или ако едно и също лице участва пряко или непряко в управлението, контрола или капитала на двете дружества [21]. По мое мнение това условие е достатъчно, за да укаже, че в настоящия случай критерият за „решаващо влияние" е изпълнен. При всички положения всяко от пилотните дела е свързано с местно за Обединеното кралство дъщерно дружество, в което чуждестранно дружество майка притежава пряко или непряко поне 75 % от

18 — Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, 1998 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

19 — Решение от 13 април 2000 г. по дело Baars (C-251/98, Recueil, стр. I-2787, точка 22). Въпреки че посоченото дело се отнася до участие, притежавано от гражданин на държава-членка, а не от дружество, принципът се прилага и спрямо дружествата, установени в тази държава. Вж. и член 58, параграф 2 ЕО, който предвижда, че разпоредбите относно свободното движение на капитали „не накърняват приложимостта на ограниченията на правото на установяване, които са съвместими с този договор".

20 — Вж. член 209, параграф 2, буква da) от ТА.

21 — Приложение 28AA(1)(1)(b) към ТА.

капитала или в което друго чуждестранно дружество, също дъщерно на последното, притежава пряко или непряко поне 75 % от капитала. Всъщност може да се каже, че в конкретния случай заключението, че член 43 ЕО намира приложение въз основа на изричната редакция на законодателството на Обединеното кралство, се подкрепя от самото основание за съществуването на национално законодателство относно слабата капитализация и на нормите за трансферни цени, които, както вече отбелязах, се основават на идеята, че при определени обстоятелства за цялостното данъчно облагане на трансгранични групи може да се окаже изгодно да се потърси постигането на споразумение относно условията или естеството на сделката, различно от това, което би било договорено в условията на пълна конкуренция. Посочената идея придобива смисъл единствено ако става въпрос за групи, тоест ако дружеството майка (и/или дружествата от групата, посредством които действа последното) имат решаващо влияние върху притежаваните дъщерни дружества) [22].

35. В резултат на това следва да се разгледа доколко спорното законодателство на Обединеното кралство е съвместимо с разпоредбите от Договора относно свободата на установяване. Посоченото означава, че член 49 ЕО, който предполага временно, а не постоянно присъствие в друга държава-членка, не е приложим. [23] За разлика от това обаче разпоредбите от Договора относно свободното движение на капитали могат по принцип да се прилагат във връзка с разпоредбите относно свободата на установяване [24]. По този въпрос може да се направи препращане към заключението на генералния адвокат Alber по дело Baars, в което той изразява виждането, че в случай че са потенциално приложими както разпоредбите относно свободното движение на капитали, така и разпоредбите, свързани със свободата на установяване, Съдът трябва да прецени коя от посочените свободи се ограничава пряко от националните норми. Съответно ако и двете свободи са пряко накърнени, следва да се прецени доколко националните норми са съвместими с членове 43 ЕО и 56 ЕО. И обратно, ако е пряко ограничено правото на установяване, така че произтичащата от това пречка да води непряко до намаляване на капиталовите потоци между държавите-членки, се прилагат единствено нормите, свързани с правото на установяване [25]. Почтително се присъединявам към това съждение.

36. При прилагането на споменатия критерий към настоящия случай, по мое мнение, макар упражняването на свободата на установяване от чуждестранно за Обединеното кралство дружество майка

22 — Вж. също член 4, параграф 1 от Арбитражното споразумение, според който прилагането на нормите за трансферните цени, съдържащи се в това споразумение, се обуславя от прякото или непрякото участие на предприятие от договаряща държава в управлението, контрола или капитала на предприятие от друга договаряща държава и пряко или непряко участие, притежавано от същите лица в управлението, контрола или капитала на предприятие на една договаряща държава и в предприятие на друга договаряща държава. Вж. в същия смисъл член 9, параграф 1 от преработената версия на модела на ОИСР за спогодба относно данъците върху дохода и върху капитала, с коментари на всеки член, OECD, Paris, 1977.

23 — Вж. например Решение от 4 декември 1986 г. по дело Комисия/Германия (C-205/84, Recueil, стр. 3755).

24 — Решение от 14 ноември 1995 г. по дело Svensson и Gustavsson (C-484/93, Recueil, стр. I-3955).

25 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 26. Вж. и моето заключение по дело Reisch и др. (Решение от 5 март 2002 г. по дела C-515/99, C-519/99 - C-524/99 и C-526/99 — C-540/99, Recueil, стр. I-2157, точка 59).

посредством учредяването на местно дъщерно дружество неизбежно да предполага капиталов поток към Обединеното кралство, доколкото той е необходим за учредяването на това дъщерно дружество, този капиталов поток представлява само напълно непряка последица от подобно установяване. От това следва, че трябва да се прецени само дали разглежданото законодателство на Обединеното кралство е съвместимо с член 43 ЕО.

Б — *Първият въпрос*

37. С първия си въпрос препращащата юрисдикция пита дали член 43 ЕО, 49 ЕО или 56 ЕО допуска прилагането от държава-членка на разпоредби като тези на членове 209 и 212 и на приложение 28AA към ТА от 1988 г., които налагат ограничения на възможността за местно за посочената държава-членка дружество да приспадне за данъчни цели лихвите върху средства, заети от пряко или непряко дружество майка, което е местно дружество за друга държава-членка, докато посоченото местно дружество не би било подложено на подобно ограничение, ако дружеството майка бе местно дружество за държавата-членка на дружеството заемател.

38. Пилотното дело, свързано с този въпрос, е делото на група Lafarge. Предвид изложените по-горе причини, ще разгледам единствено съвместимостта на законодателството с член 43 ЕО.

39. Установено е, че макар прякото данъчно облагане принципно да е от компетентността на държавите-членки, последните трябва да упражняват тази компетентност при спазване на общностното право, което включва задължението по член 43 ЕО за премахване на ограниченията за създаване на представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на всяка държава-членка, установили се на територията на друга държава-членка [26]. Член 43, параграф 2 ЕО пояснява, че свободата на установяване включва правото да се учредяват и управляват предприятия в държава-членка при условията, установени от тази държава за нейните собствени граждани.

40. Както отбелязвам в моите заключения по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, по дело Kerckhaert и Morres и по дело Denkavit [27], член 43 ЕО се прилага в случаите, когато различното третиране на трансгранични и на изцяло вътрешни положения не е пряка и логична последица от това, че на настоящия етап от

26 — Вж. например Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29 и цитираната съдебна практика).

27 — Вж. моето заключение от 23 февруари 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, висящо пред Съда) от точка 32 нататък), моето заключение от 6 април 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, висящо пред Съда) от точка 37 нататък), моето заключение 6 април 2006 г. по дело Kerckhaert and Morres (C-513/04, висящо пред Съда) точки 18 и 19 и моето заключение от 27 април 2006 г. по дело Denkavit International и Denkavit France (C-170/05, висящо пред Съда), точка 20.

развитието на общностното право данъчните задължения за субектите могат да се различават, в зависимост от това дали се касае за трансгранични положения или за изцяло вътрешни положения [28]. Това означава по-специално, че за да попада в приложното поле на член 43 ЕО, неблагоприятното данъчно третиране трябва да е резултат от пряка или прикрита дискриминация, произтичаща от самите норми на дадена данъчна система, а не просто от различия или от разпределението на данъчните правомощия между данъчните системи на две или повече държави-членки или от успоредното съществуване на национални данъчни системи (в това отношение използвах понятието „квазиограничения“) [29].

41. Прилагайки посочения критерий към настоящото дело, първият въпрос, който възниква, е дали нормите на Обединеното кралство произтичат, както твърдят ищците, от неблагоприятно данъчно третиране на местните за Обединеното кралство дъщерни дружества поради мястото на седалище на техните преки или непреки дружества майки. Ако отговорът на посочения въпрос е положителен, се поставя въпросът дали подобно неблагоприятно данъчно третиране е единствено резултат от квазиограничение и следователно не попада в приложното поле на член 43 ЕО. Ако случаят не е такъв, последният въпрос е дали неблагоприятното данъчно третиране е резултат от дискриминация и дали посочената дискриминация може да бъде обоснована.

28 — За подробен анализ вж. точки от 31 до 54 от моето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе.

29 — Моето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 55; вж. и заключението ми по дело Denkavit, посочено по-горе, точка 20.

1. Неблагоприятно данъчно третиране на местни за Обединеното кралство дъщерни дружества въз основа на мястото на седалище на техните преки или непреки дружества майки?

42. От действащите до 2004 г. редакции според мен е ясно, че с разликата в данъчното третиране, която предвиждат, спорните норми водят до поставянето на местните дъщерни дружества на чуждестранни дружества майки в по-неблагоприятно положение спрямо местните дъщерни дружества на изцяло местни дружества майки.

43. На първо място, разликата в данъчното третиране засяга именно местните дъщерни дружества и се основава на мястото на седалище на техните дружества майки. Така съответно:

— по силата на нормите, приложими до 1995 г., лихвите, изплатени от дружество — независимо дали на местен или чуждестранен заемодател — се третират по принцип като разпределение на печалба, ако и доколкото надвишават размера на разумно търговско възнаграждение [30]; когато обаче се изплащат на чуждестранно дружество, участващо в същата група от дружества, посочените лихви се

30 — Член 209, параграф 2, буква d) от ТА.

третират при всички положения като разпределение на печалба [31]. С други думи, лихвите, изплатени на чуждестранен заемодател, никога не се третират като такова от данъчна гледна точка.

— по силата на нормите, приложими между 1995 г. и 1998 г., разпоредбата, приравняваща на разпределение на печалба лихвите, изплатени на участник в същата група от дружества, в случай че надвишават това, което би било платено в условията на пълна конкуренция [32], не се прилагат, когато платецът и бенефициерът се облагат с корпоративен данък в Обединеното кралство [33]. (Явно е, че разлика в третирането в зависимост от това дали платецът подлежи на облагане в Обединеното кралство може да бъде релевантна най-вече в случаите, в които дружеството платец е правно учредено или извършва основно своята дейност в държава-членка, различна от Обединеното кралство.)

— по силата на нормите, приложими между 1998 г. и 2004 г., лихвите, изплатени между дружества от една и съща група, попадат в приложното поле на общите правила на Обединеното кралство относно трансферните цени [34]. Счита се обаче, че условията, договорени в рамките на сделка, не осигуряват никакво потенциално предимство на нито една от съответните страни, по-специално ако и другата страна по сделката се облага в Обединеното кралство с данък върху дохода или с корпоративен данък (и са изпълнени някои други условия) [35].

44. За разлика от това обаче Законът за финансите (Finance Act) от 2004 г. изменя посочената разлика в смисъл, че нормите на Обединеното кралство относно трансферните цени се прилагат и когато двете страни по сделката се облагат с данък в Обединеното кралство. Явна цел и резултат на посоченото е премахването на разликата в третирането, описана по-горе (дори, както ще посоча по-долу, да съществува възможност това да доведе до разширяване на обхвата на прилагане на законодателството на Обединеното кралство до случаи, излизащи извън основанието за неговото съществуване). В резултат на това законодателството на Обединеното кралство след 2004 г. не попада в приложното поле на член 43 ЕО: следователно доводите, които ще изложа по-долу, се отнасят единствено до законодателството, действащо преди посочената дата.

45. На второ място, третирането на дъщерните дружества, свързани с чуждестранни дружества майки от същата група, явно е равнозначно на данъчно утежнение. От гледна точка на дъщерното

31 — Член 209, параграф 2, буква e), подточка iv) от ТА.

32 — Член 209, параграф 2, буква da) от ТА.

33 — Член 212, изменени параграфи 1 и 3 от ТА.

34 — Приложение 28АА към ТА.

35 — Приложение 28АА(5)(2) към ТА.

дружество преквалифицирането на (целия или на част от) размера на изплатените лихви в разпределение на печалбата не позволява приспадането на посочените суми от облагаемата печалба, така че при равни други условия данъците, които то трябва да плати в Обединеното кралство, са по-високи от онези, които е щяло да плати при липса на преквалифициране. Освен това в случаите, в които все още се прилага системата на авансово изплатен корпоративен данък (АИКД) (отменена през 1999 г.), преквалифицирането означава, че дъщерното дружество е длъжно да плати АИКД към момента на извършване на „разпределението".

46. В това отношение Обединеното кралство поддържа, че доколкото критерият за разграничение е националността или местопребиваването на дружествата майки, а не на британските дъщерни дружества, не може да се говори за разлика, основана на националност по смисъла на член 43 ЕО. Освен това, дори да се предположи, че разглежданото законодателство може да възпре дружествата майки от установяване на дъщерни дружества в Обединеното кралство, последното потвърждава, че подобна възможност не е достатъчно пряка и сигурна последица от неговото законодателство, за да се приеме, че посоченото попада в приложното поле на член 43 ЕО, по аналогия със съдебната практика по дело Keck и Mithouard (C-267/91 и C-268/91, Recueil, стр. I-6097) относно свободното движение на стоки. Според Обединеното кралство няма никаква практическа пречка чуждестранни дружества майки да създават вторични предприятия в тази страна или доказателства, че ищците действително са били възпрепятствани да създадат подобно предприятие. Всъщност Обединеното кралство твърди, че е искало да насърчи подобни инвестиции на своя територия. Неговото законодателство целяло по-скоро да гарантира равенството между местните дъщерни дружества, премахвайки „вратичка", от която можели да се ползват единствено трансграничните, а не изцяло британските групи.

47. Нито един от двата довода не ми изглежда убедителен. На първо място, фактът, че разликата в третирането се основава върху местопребиваването на дружеството майка, а не на дъщерното дружество, не означава, че тази разлика не може да съставлява релевантна за целите на член 43 ЕО разлика в третирането. Както обявява Съдът по дела като Metallgesellschaft и др. и Lankhorst-Hohorst, приложното поле на член 43 ЕО включва законодателство, което установява разлика между местни британски дъщерни дружества, в зависимост от това дали седалището на дружеството майка се намира в Обединеното кралство, посредством което на дъщерни дружества с местно за Обединеното кралство дружество майка се предоставя данъчно предимство [36]. На второ място, що се отнася до претендираното непряко действие на законодателството на Обединеното кралство върху решенията на чуждестранните дружества майки да създадат дъщерно дружество в Обединеното кралство, считам, че за да е приложим член 43 ЕО, е достатъчно доказателството за релевантна разлика в третирането и за данъчно предимство. Не съществува никакво за-

36 — Вж. например Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др. (C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точки 43 и 44) и Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 2, точки 27—32.

дължение за доказване, че дадени чуждестранни дружества действително са били възпрепятствани от въпросното законодателство да упражнят своето право на установяване.

48. Бих добавил, че според мен не е достатъчно само прилагането на съдебната практика по дело Keck, развита в областта на свободното движение на стоки, за преценката на съвместимостта на националните мерки в областта на прякото облагане с член 43 ЕО [37]. По-специално, както съм изложил в своето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, понятието еднакво приложими „ограничения", използвано в общата съдебна практика на Съда в областта на свободното движение, не може да се транспонира механично в сферата на преките данъци. Тъй като критериите за установяване на данъчната компетентност се основават главно на националността или на местопребиваването, въпросът е дали прякото национално облагане има характер на пряка или непряка дискриминация или представлява „квазиограничение", както бе описано по-горе [38].

49. Това в никакъв случай не означава, че тежестта на последствията върху упражняването на свободното движение не може да се вземе предвид на нито един от етапите в преценката на съвместимостта с член 43 ЕО. Споменатата тежест може да представлява важно съображение в етапа на анализа, свързан с обосновката, и по-специално при преценка на пропорционалността на мярката.

2. Представлява ли неблагоприятното данъчно третиране последица от квазиограничение?

50. Следващият въпрос е дали неблагоприятното данъчно третиране на местните за Обединеното кралство дъщерни дружества, които пряко или непряко се контролират от чуждестранно дружество, произтича по-скоро изключително от квазиограничения, тоест от ограничения, възникващи в резултат на различията между националните данъчни системи, или от разпределението на данъчните правомощия между две или повече данъчни системи на различни държави-членки (което означава, че член 43 ЕО не се прилага), отколкото от дискриминация, която е резултат от нормите на една данъчна система.

51. В това отношение Обединеното кралство твърди, че оспорваните нормите имали за цел единствено да разпределят данъчната компетентност между него и сключилите с него спогодби за избягване на двойното данъчно облагане страни. Според него от съждението на Съда по дело Gilly [39] следва, че член 43 ЕО изобщо не се прилага в случая: посоченият член се прилагал единствено към упражняването — а не към разпределянето — на националните правомощия за облагане.

37 — Решение, посочено в точка 46 от настоящото заключение.

38 — Решение, посочено в бележка под линия 27, от точка 32 нататък.

39 — Решение от 12 май 1998 г. (дело C-336/96, Recueil, стр. I-2793).

Обединеното кралство поддържа по-специално, че разглежданите норми отразяват разпределението, договорено в рамките на приложимите СИДДО, доколкото всички СИДДО, сключени от него с други държави-членки, съдържали разпоредба, позволяваща на съответните компетентни органи да допуснат компенсаторна корекция, чрез която на всяко увеличение на облагаемата печалба в Обединеното кралство да съответства намаление в същия размер на облагаемата печалба на заемодателя в държавата на неговото установяване.

52. Посоченият довод не е убедителен.

53. Вярно е, че както отбелязвам в заключението по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [40], на настоящия етап от развитието на общностното право правото за избор на критерии в областта на правомощието за облагане и на неговото разпределение (по приоритет) принадлежи изключително на държавите-членки (както го урежда международното данъчно право). Съдът приема това многократно, по-специално в решенията си по дело Gilly и по дело D [41]. Към настоящия момент общностното право не предлага нито алтернативен критерий, нито основа за извеждане на подобни критерии. Още повече, необходимостта от разпределяне между държавите-членки на правомощието за облагане на дохода на трансграничните икономически оператори (разбиване на облагаемата основа), е неизбежно следствие от факта, че системите на прякото облагане са национални: ограниченията, произтичащи от подобно разпределяне, трябва действително да се разглеждат като непопадащи в приложното поле на член 43 ЕО.

54. Смятам обаче, че спорните норми надхвърлят обикновено разпределение на правомощия между Обединеното кралство и страните, с които последното е сключило СИДДО. Преди 1998 г. посочените норми по същество налагат преквалифицирането в разпределение на печалба на заеми, отпуснати от чуждестранни дружества майки на техните дъщерни дружества в Обединеното кралство (до 1995 г. във всички случаи, освен ако в СИДДО е предвидено друго; след 1995 г. — ако размерът на изплатените лихви надвишава това, което би било платено в условията на пълна конкуренция). Това изглежда строго едностранен избор на Обединеното кралство относно начина, по който последното желае да квалифицира сделките за данъчни цели, за да организира своята данъчна система и да избегне злоупотреби — казано с други думи: начинът, по който последното желае да упражнява своите правомощия за облагане. Тази основна цел на съответните норми е ясна, независимо дали фигурира в национални закони или — в някои случаи преди 1995 г. — в СИДДО. Освен това посоченият едностранен избор е направен в контекста на предходен едностранен избор на Обединеното кралство за въвеждане на разлика в данъчното

40 — Решение, посочено по-горе в точка 27, точки 48—54.

41 — Решение по дело Gilly, посочено по-горе в бележка под линия 39, и Решение от 5 юли 2005 г. (C-376/03, Recueil, стр. I-5821).

третиране на изплатените лихви (третирани в правото на Обединеното кралство като суми, които могат да бъдат приспаднат преди облагане) и на разпределението на печалба (третирано в правото на Обединеното кралство като сума, която не може да бъде приспадната и се изплаща след облагане). По подобен начин, макар и след 1998 г. Обединеното кралство да третира въпроса за слабата капитализация, прилагайки към нея по-скоро общата уредба на трансферните цени, отколкото специално законодателство, това остава едностранен избор за третиране на някои сделки, които не са сключени в условията на равнопоставеност на страните, като сключени в условията на равнопоставеност на страните между независими дружества с цел избягване на заобикаляне на данъчното законодателство.

55. Бих добавил, че допускането на подобни практики в международното данъчно право не означава задължително, че те трябва да се приравнят на правило за разпределение на правомощията за облагане, нито че те съответстват на член 43 ЕО [42].

56. Доводите на Обединеното кралство, че СИДДО, които е сключило с държавите-членки, съдържали разпоредби, задължаващи другата страна по спогодбата да осигури компенсация за всякакво преквалифициране, извършено от властите на Обединеното кралство, не променят изложеното. Изглежда, че подобни разпоредби целят да намалят, посредством двустранна СИДДО, потенциално двойно облагане, произтичащо от едностранните норми за преквалифициране на Обединеното кралство (например за избягване на случаи, в които Обединеното кралство преквалифицира изплатена лихва като разпределение, въпреки че държавата на произход на дружеството майка продължава да я счита за изплатена лихва). Те не изключват едностранния характер на първичната национална норма, на която се основава разпоредбата, предвидена в СИДДО. Въпреки това, както съм отбелязал в своето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation и по дело Denkavit [43] и както ще разгледам по-долу, действието на посочените клаузи от СИДДО върху положението на дадено данъчнозадължено лице трябва да се вземе предвид към момента на определяне дали законодателството на държава-членка е дискриминиращо, по-специално ако реално е налице действителна разлика в третирането между местни и чуждестранни лица, водеща до данъчно утежнение.

57. В резултат на това неблагоприятното данъчно третиране, прилагано от уредбата на Обединеното кралство към местните дъщерни дружества, контролирани от чуждестранни дружества майки, в сравнение с уредбата, прилагана към местни дружества, контролирани от местни

42 — Вж. например моето заключение по дело Kerkhaert and Morres, посочено по-горе в бележка под линия 27, точка 37 и моето заключение по дело Denkavit, посочено по-горе в бележка под линия 27, точка 33.

43 — Заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 27, от точка 70 нататък, и Заключение по дело Denkavit International и Denkavit France, посочено по-горе в бележка под линия 27, от точка 33 нататък.

дружества майки, трябва да се счита не просто за квазиограничение, а за разлика в третирането, произтичаща изключително от нормите на дадена данъчна система.

3. Произтича ли неблагоприятното данъчно третиране от дискриминация?

58. Последният въпрос е дали неблагоприятното данъчно третиране може да се счита за резултат от дискриминация. Съдът определя дискриминацията като прилагане на различни норми към сравними положения или като прилагане на еднакви норми към различни положения, освен ако подобно различие е обосновано [44].

59. Както вече отбелязах, преди измененията от 2004 г. Обединеното кралство прилага специални, по-неблагоприятни данъчни норми към местните дъщерни дружества, контролирани от чуждестранни дружества майки. Следователно налице е очевидна разлика в третирането на предприятия, които се намират в сравнимо положение; всъщност Обединеното кралство не оспорва посоченото в своето становище. Естеството и обхватът на съответната данъчна компетентност, упражнявана от Обединеното кралство върху местните дъщерни дружества, контролирани от чуждестранни дружества майки, по принцип са същите като упражняваните върху дъщерните дружества на местни дружества майки. Следователно при упражняване на посочената компетентност член 43 ЕО налага на Обединеното кралство да не прави разлика между местни за Обединеното кралство дъщерни дружества единствено на основание на мястото на седалището на дружеството, което ги контролира. На пръв поглед Обединеното кралство не е спазило посоченото задължение.

60. За Обединеното кралство съществува обаче възможност да докаже, че посочената разлика в третирането е обоснована. За тази цел то трябва да докаже, че: 1) неговото законодателство преследва законна цел, съвместима с Договора, която се обосновава от императивни съображения от обществен интерес; 2) прилагането на посоченото законодателство е годно да осигури постигането на преследваната цел и 3) прилагането на законодателството не надхвърля необходимото за постигането на споменатата цел [45].

61. В това отношение Обединеното кралство поддържа, че неговото законодателство представлява пропорционален отговор на законни политически цели, които могат да бъдат различно класифицирани като цели, свързани със съгласуваността на данъчния режим (както в решението по дело Bachmann) [46], с предотвратяване избягването на данъчно облагане (както в решението по дело ICI) [47] или с необходи-

44 — Вж. например Решение от 29 април 1999 г. по дело Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, стр. I-2651 и цитираната съдебна практика).

45 — Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 26, точка 35.

46 — Решение от 28 януари 1992 г. (C-204/90, Recueil, стр. I-249).

47 — Решение от 16 юли 1998 г. (C-264/96, Recueil, I-4695).

мостта от предотвратяване на изцяло привидните договорености, чиято цел е да заобиколят данъчния национален закон. По същество то счита, че посочените цели могат да се групират в законната цел за осигуряване на правилно и съгласувано данъчно третиране, облагайки по-специално стопанската дейност на дружеството заемодател в страната, в която посочената се е осъществила. Ще разгледам последователно приложимостта на посочената обосновка.

а) Обосновка, свързана с борбата срещу злоупотребите

62. Съдът многократно признава, че по принцип държавите-членки могат да вземат мерки за вътрешно облагане, които в общия случай се считат за дискриминиращи, ако тези мерки се обосновават от волята за избягване на злоупотреби с права (макар и до момента да не е установил национална мярка, която да бъде обоснована в това отношение). Това е видно от неотдавнашното решение по дело Marks & Spencer, в което Съдът отсъжда, че по принцип национална норма, която ограничава приспадането на трансгранични загуби, може да се обоснове с опасността от избягване на данъчно облагане, по-специално с опасността прехвърлянията на загуби да се организират в рамките на дадена група от дружества в посока на дружества, установени в държавите-членки, в които данъчните ставки са най-високи и в които следователно данъчната стойност на загубите е най-значителна [48]. Подобно признаване е видно и от решенията на Съда по дело Lankhorst-Hohorst, по дело X & Y и по дело ICI [49], както и по дело Leur-Bloem (свързано с Директивата относно сливанията), по дело Halifax (относно непреките данъци) и от множество решения по други дела, произнесени в области, различни от областта на данъчното облагане [50].

63. Причината, която е в основата на възприемането на подобна обосновка, е следната. По принцип е напълно допустимо, и дори фундаментално по отношение на идеята за общ пазар данъчнозадължените лица да се стремят към уреждане на своите (трансгранични) данъчни въпроси по най-благоприятния за тях начин [51]. Това обаче е допустимо единствено доколкото договореното е действително, а не изцяло привидно и с цел заобикаляне на националния данъчен закон или злоупотреба с неговите разпоредби [52]. Например фактът, че местно дружество създава вторично предприятие в друга държава-членка, сам по себе си не може да послужи за основание на обща

48 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 26, точки 49 и 50.

49 — Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено в бележка под линия 2 по-горе, Решение от 21 ноември 2002 г. по дело X и Y (C-436/00, Recueil, стр. I-10829) и Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 47.

50 — Решение от 17 юли 1997 г. по дело Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, стр. I-4161) и Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609). Вж. и Решение от 12 май 1998 г. по дело Kefalas и др. (C-367/96, Recueil, стр. I-2843) и Решение от 14 декември 2000 г. по дело Emsland Stärke (C-110/99, Recueil, стр. I-11569).

51 — Вж. например Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе в бележка под линия 50, точка 73. Вж. и Решение от 26 октомври 1999 г. по дело Eurowings (C-294/97, Recueil, стр. I-7447): „Евентуално данъчно предимство, произтичащо, в полза на предоставящите услуги, от невисокото данъчно облагане, на което те подлежат в държаватачленка, в която са установени, не може да позволи на друга държава-членка да обоснове по-неблагоприятно данъчно третиране на получатели на услуги, установени в последната държава [...] Както правилно отбелязва Комисията, подобни компенсаторни данъци биха накърнили самите основи на вътрешния пазар“ (точки 44 и 45).

52 — Вж. по-специално формулировките, използвани от Съда в Решение по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 2, и в Решение по дело ICI, посочено по-горе в бележка под линия 47 .

презумпция за отклонение или избягване на данъчно облагане [53], дори ако равнището на облагане в посочената държава е сравнително ниско (или дори съставлява режим, попадащ в обхвата на определението „увреждащи данъчни мерки" по смисъла на Кодекса за поведение при облагането на предприятията) [54].

64. Следващият въпрос е дали законодателството на Обединеното кралство е годно да постигне посочената цел. Ясно е, че това е така — ако целта на Обединеното кралство е да избегне трансгранични групи привидно и при извършване на злоупотреба да квалифицират като лихви, изплатени върху заеми, суми, които в действителност представляват разпределение на печалбата, квалифицирането на посочените суми в разпределение явно съставлява ефикасно средство за борба срещу подобни злоупотреби.

65. Последният въпрос е дали законодателството на Обединеното кралство за борба срещу злоупотребите съставлява пропорционален отговор на споменатата цел и дали се прилага пропорционално за нейното постигане.

66. В това отношение смятам, че под условието на неговата редакция и прилагане законодателство за избягване на слабата капитализация може по принцип да представлява съразмерна мярка за борба срещу злоупотребите. Вярно е, че щом като имат право да организират дейността си по свое усмотрение, дружествата трябва по принцип да могат да финансират своите дъщерни дружества посредством собствени средства или дългове. Посочената възможност обаче достига своите предели, когато изборът на дружеството може да се приравни на злоупотреба с право. Струва ми се, че принципът на пълната конкуренция (arm's length principle), признат от международното данъчно право като подходящо средство за избягване на привидно изкривяване на трансгранични сделки, по принцип е валидна отправна точка в преценката на това дали една сделка представлява злоупотреба. За да използвам съждението на Съда в областта на непреките данъци и в други области, различни от данъчната, критерият за пълна конкуренция в този контекст представлява обективен елемент, посредством който е възможно да се прецени дали основната цел на разглежданата сделка представлява получаване на данъчно предимство [55]. Освен това по мое мнение е оправдана и дори заслужаваща насърчаване възможността за държавите-членки да определят разумни критерии, в светлината на които да оценяват съответствието на дадена сделка с принципа за пълна конкуренция, и ако посоченото съответствие не е налице, да презумират, че сделката представлява злоупотреба, освен

53 — Вж. Заключение на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes, посочено по-горе в бележка под линия 2, точки 53 и 56. Вж. и Решение по дело X и Y, посочено по-горе в бележка под линия 49, точка 62.

54 — Вж. Заключение на генералния адвокат Léger по дело Cadbury Schweppes, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 54.

55 — Вж. Решение по дело Halifax, бележка под линия 50 по-горе, точка 86.

ако не се докаже противното [56]. Определянето на подобни критерии според мен е в интерес на правната сигурност на данъчнозадължените лица, както и на практическото прилагане на правната уредба от данъчните власти. Посоченият подход не допуска по-специално използването на един-единствен определен критерий, приложим във всички случаи — като например определен коефициент задължения/собствени средства — което не би позволило да се вземат предвид други обстоятелства.

67. Формулировката и практическото приложение на подобен критерий обаче също трябва да отговарят на изискванията за пропорционалност. По мое мнение това означава, че:

— за данъчнозадълженото лице трябва да е възможно да докаже, че макар сделката да не е била сключена в условията на пълна конкуренция, нейното сключване е било обусловено от действителни търговски основания, различни от получаването на данъчно предимство. С други думи, както обявява Съдът в своето решение по дело Halifax и др. „забраната на злоупотребите не е релевантна, ако за извършената стопанска дейност може да бъде дадена обосновка, различна от обикновеното получаване на данъчно предимство“ [57]. Пример в подобен контекст е фактическото положение по дело Lankhorst-Hohorst, където целта на заема, както приема Съдът, е да се запази дъщерното дружество чрез намаляване на неговите разходи и чрез спестяване от банковите разходи за лихва. Положения от това естество обаче (в които дадена сделка не е била сключена в условията на пълна конкуренция, но не представлява злоупотреба и не цели изключително получаване на данъчно предимство), са сравнително редки [58],

— ако данъчнозадълженото лице изтъква подобни търговски основания, тяхната валидност трябва да се преценява за всеки отделен случай, за да се установи дали посочените сделки трябва да се считат за изцяло привидни и насочени единствено към получаването на данъчно предимство,

— подлежащите на представяне от данъчнозадълженото лице сведения за оборване на презумпцията не трябва да бъдат непропорционални, нито да правят посоченото оборване изключително трудно или невъзможно,

56 — Може да се установи разлика между решението по посоченото дело и решения като това по Kefalas и др. (посочено по-горе в бележка по линия 50, от точка 26 нататък), в което Съдът се произнася, че е в противоречие с общностното право прилагането на презумпция за злоупотреба, когато данъчнотозадълженото лице не е предприело определено действие (а именно упражняването на предпочитително право по член 29, параграф 1 от Втора директива 77/91/ЕИО на Съвета от 13 декември 1976 година за съгласуване на гаранциите, които се изискват в държавите-членки за дружествата по смисъла на член 58, втора алинея от Договора, за защита на интересите както на съдружниците, така и на трети лица по отношение учредяването на акционерни дружества и поддържането и изменението на техния капитал с цел тези гаранции да станат равностойни (ОВ L 26, 1977 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 17, том 1, стр. 8). В подобни случаи факторът, пораждащ презумпцията, не би могъл — противно на критерия за наличието на условия на пълна конкуренция, за който става въпрос в настоящия случай — да се счита за обективен фактор, който позволява да се прецени дали основната цел на разглежданата сделка се състои в получаване на данъчно предимство.

57 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 50, точки 74 и 75.

58 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2.

— в случаите, когато се установи, че плащанията представляват злоупотреба (скрито разпределение) в посочения по-горе смисъл, единствено частта от плащанията, надвишаваща това, което би било договорено в приложение на принципа на пълната конкуренция, трябва да бъде преквалифицирана като разпределение и в резултат на това обложена в държавата по седалището на дъщерното дружество, и

— резултатът от подобна проверка трябва да подлежи на съдебен контрол. [59].

68. Аз също не споделям мнението, че за да се съобразят с член 43 ЕО, държавите-членки трябва задължително да разпростират своето законодателство за слабата капитализация към изцяло вътрешни положения, в които не съществува опасност от злоупотреба. Считам за изключително жалко, че липсата на яснота относно обхвата на обосновката за нарушенията на член 43 ЕО с борбата срещу злоупотребите е довела до положение, в което държавите-членки, които нямат яснота по въпроса до каква степен могат да приемат законодателство за борба със злоупотребите, което на пръв поглед е „дискриминиращо", са преценили за необходимо по съображения за предпазливост да разпростират приложното поле на своите текстове към изцяло вътрешни положения, в които не съществува никаква опасност от злоупотреба [60]. Подобно разширяване на обхвата на законодателството към положения, които нямат нищо общо с основанието за неговото съществуване, и то за напълно формалистични цели и с цената на значителна допълнителна административна тежест за националните дружества и за данъчните власти, е напълно ненужно, дори контрапродуктивно за стопанската ефикасност. Като такова то противоречи на принципите на вътрешния пазар.

69. Бих добавил, че съм съгласен с Комисията, че за постигането на пропорционалност на прилагането на нормите за слабата капитализация с тяхната цел държавата-членка, която прилага посочените норми, трябва посредством СИДДО да осигури преквалифицирането на сделката на нейната данъчна територия да бъде балансирано със съответно равностойно преквалифициране (доест за получаване на дивиденти, вместо за получаване на лихви) в държавата-членка на дружеството майка. Ако в това отношение бъде направен пропуск, според мен би се надхвърлило необходимото за постигането на целта на нормите за слабата капитализация и би наложило несъразмерна тежест (двойно облагане) на групата като цяло. Вече съм отбелязвал при други обстоятелства, че действието на СИДДО върху положението на данъчнозадължено лице трябва да се вземе предвид при определяне на съвместимостта на дадено национално законодателство с член 43 ЕО [61]. Това обаче не означава, че в случай на иск за

59 — Вж. Решение по дело Leur-Bloem, посочено по-горе в бележка под линия 50, точка 41.

60 — Пример в това отношение е разширяването на германските норми в областта на слабата капитализация към изцяло вътрешни положения вследствие на Решението по дело Lankhorst-Hohorst, посочено по-горе в бележка под линия 2.

61 — Вж. моето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 27 , от точка 71 нататък и моето заключение по дело Denkavit, посочено по-горе в бележка под линия 27, от точка 33 нататък.

нарушение на член 43 ЕО можем да се осланяме на това, че другата държава — страна по СИДДО, е нарушила своите задължения по спогодбата, като не е третирала плащанията, получени от дружеството майка, по начин, съгласуван с извършеното в Обединеното кралство преквалифициране [62].

70. Следователно редакцията на специалното законодателство за слабата капитализация и начинът му на прилагане в практиката са от ключово значение при определянето дали посоченото законодателство отговаря на критерия за пропорционалност.

71. Като пример, по единственото до този момент дело, по което Съдът е разглеждал национално законодателство в областта на слабата капитализация, а именно делото Lankhorst-Hohorst, оспореното германско законодателство предвижда, че плащанията се преквалифицират, ако размерът на заема надвишава три пъти стойността на участието на акционера (тоест фиксиран критерий), като се има предвид, че посочената презумпция може да бъде оборена единствено ако дъщерното дружество „е имало възможност да получи този заемен капитал от трета страна при принципно сходни условия или заемният капитал представлява заем, целящ да финансира обикновени банкови сделки“ [63]. Посоченото означава, както отбелязах по-горе, че оборването на презумпцията не е възможно в случаите, когато дори без да е налице злоупотреба, заемът не отговаря на законовия критерий (както по делото, посочено по-горе, където Съдът обявява, че заемът е бил отпуснат за подпомагането на дъщерно дружество, отбелязващо загуби, чрез намаляване на тежестта на лихвите, произтичащи от банков заем, в условия, в които загубата рязко надвишава размера на лихвите, изплатени на дружеството майка). Освен това изглежда, че германското национално законодателство е довело до преквалифициране не само на частта от сумата, надвишаваща това, което би било платено в условията на пълна конкуренция, но и на целия размер на сумата, изплатена от дъщерното дружество на дружеството майка. На последно място, според текста на решението изглежда, че не съществува механизъм посредством приложимите СИДДО, който да позволява прилаганото в Германия преквалифициране на лихви да бъде „компенсирано“ от другите държави-членки, страни по спогодбата, за целите на избягване на двойното данъчно облагане.

72. Както отбелязва в своето становище Обединеното кралство, положението в контекста на разглежданото законодателство на Обединеното кралство е (и продължава да бъде) различно в множество отношения.

73. На първо място, що се отнася до законодателството на Обединеното кралство, приложимо до 1995 г., лихвата — независимо дали е изплатена на местен или чуждестранен заемодател — надвишаваща разумно стопанско възнаграждение за заем, се счита за разпределение на

62 — Вж. например Заключение по дело Denkavit, посочено по-горе в бележка под линия 27, точка 43.

63 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2, точка 3.

печалба по отношение на частта, надвишаваща подобно възнаграждение (член 209, параграф 2, буква d) от ТА). Лихвите (различни от вече квалифицираните като разпределение по член 209, параграф 2, буква d), изплатени на чуждестранен заемодател, участник в същата група от дружества, обаче се третират при всички положения като преразпределение на печалбата [64]. Посочената разпоредба е явно диспропорционална в смисъла, който изложих по-горе, поради две причини. Първо, заем, отпуснат на местно за Обединеното кралство дъщерно дружество от местно за друга държава-членка дружество майка, се квалифицира при всички положения като разпределение на печалба без преценка на съответствието му с принципа за пълна конкуренция. Второ, не съществува никаква възможност за подобно местно дружество да докаже, че заемът е бил отпуснат поради действителни търговски основания, а не изцяло при злоупотреба, за получаване на данъчно предимство. Посочената бланкетна разпоредба надхвърля разумно необходимото за постигането на целта на законодателството на Обединеното кралство.

74. Обединеното кралство твърди обаче, че СИДДО, които е сключило с други държави-членки, са позволили приспадане на лихва, освен в случаите, в които нейният процент е бил прекомерен, и доколкото е бил прекомерен. Лихвата е прекомерна, ако при по-стари СИДДО, основани на Модела на ОИСР от 1963 г. [65], лихвеният процент надвишава това, което би било платено в условията на пълна конкуренция, или — при по-новите СИДДО, основани на последващи модели на ОИСР [66] — ако размерът на лихвата по каквато и да било причина надхвърля това, което би било платено в условията на пълна конкуренция, тъй като или процентът, или размерът на самия заем не е търговски обоснован. По-нататък, що се отнася до втората категория СИДДО, сключени след 1992 г., законовите насоки относно обстоятелствата, при които размерът на заема или произтичащия от него лихвен процент надвишават това, което би било договорено в условията на пълна конкуренция, се съдържат в член 808A от ТА. Тези насоки предвиждат при преценка за съществуване на условията на пълна конкуренция да се вземат предвид всички фактори, включително дали заемът изобщо е щял да бъде отпуснат при липса на специално правоотношение (между заемодателя и заемателя), размерът, който заемът би имал при липса на правоотношение, и лихвеният процент и другите условия, които биха били договорени при липса на правоотношение [67].

75. Във всеки от случаите на посочените категории СИДДО тяхната редакция ми изглежда по принцип пропорционална на изложената цел на законодателството на Обединеното кралство за борба със злоупотребите. Основата за оценка във всеки от случаите е принципът за пълна конкуренция. В нито един от случаите няма абсолютен фиксиран критерий (като фиксиран коефициент задължения/собствени средства) за това, което е допустимо: всяка категория допуска, с оглед на използваните термини, да се вземат предвид

64 — Член 209, параграф 2, буква e), подточки iv) и v) от ТА.

65 — Например СИДДО, сключени с Великото херцогство Люксембург, с Федерална република Германия, с Кралство Испания и с Република Австрия.

66 — Например СИДДО, сключени с Кралство Нидерландия, Френската република, Ирландия и Италианската република

67 — Член 808A, параграф 2 от ТА.

обстоятелствата по всеки отделен случай при определянето на понятието „търговско обосновано“. Освен това единствено прекомерната част (спрямо това, което би било платено в търговски условия) от трансграничното плащане се преквалифицира като разпределение. Следователно подобни разпоредби по принцип изглеждат обосновани в светлината на член 43 ЕО. По отношение на това заключение обаче са поставени следните важни условия, които следва да се проверяват от националната юрисдикция.

76. На първо място, данъчнозадълженото лице трябва да има възможност да докаже, без да търпи прекомерна тежест в това отношение, че дадена сделка е била осъществена на действителни търговски основания, различни от желанието за получаване на данъчно предимство. Дори, както отбелязах по-горе, обстоятелствата, при които посоченото доказване е възможно, да са несъмнено относително ограничени (като например подпомагане на дъщерно дружество от дружество майка), от представените пред Съда примери за СИДДО не става ясно дали тази възможност съществува според системата на Обединеното кралство. Националната юрисдикция следва да се произнесе по този въпрос въз основа на представените пред нея факти.

77. На второ място, този анализ се основава единствено на формалната редакция на представените пред Съда СИДДО. Ако например властите на Обединеното кралство прилагаха посочените разпоредби на практика по начин, приравняващ ги на абсолютно установена норма, без да отчитат обстоятелствата във всеки отделен случай и без да осигуряват истинска възможност за данъчнозадълженото лице да изложи своята гледна точка и да постигне вземането им предвид (дори ако споменатите власти изобщо не прилагат разпоредбите на СИДДО, а член 209, параграф 2, буква е), подточки iv) и v) от ICTA), това все пак би било несъразмерно. В тази насока, макар наличието на „процедурата за предварително разрешение“ — при която данъчнозадълженото лице може да установи своето положение, преди разпоредбите за слабата капитализация да могат да се приложат спрямо него — да способства за така желаната прозрачност и сигурност на данъчните режими на държавите-членки в интерес на доброто управление, споменатата процедура според мен не представлява решаващ елемент за установяване на съвместимостта на националните норми с член 43 ЕО, които обаче са съвместими с принципа на пропорционалност. Подчертавам, че по настоящото дело ищците в главното производство оспорват ефикасността и достоверността на процедурата за предварителното разрешение, изтъкната от Обединеното кралство в подкрепа на неговите доводи.

78. На трето място, анализът явно се прилага единствено доколкото Обединеното кралство в действителност е сключило СИДДО, съдържаща такава клауза, със съответната държава-членка. Актът за препращане не посочва ясно броя на сходните СИДДО, сключени между Обединеното кралство и други държави-членки.

79. На последно място, дори в случаите, когато подобни СИДДО са приложими, съвместимостта на нормите с член 43 ЕО ще зависи, както отбелязах по-горе, от признаването на преквалифицирането, извършено в Обединеното кралство, от другата държава-членка, страна по СИДДО (по-специално с цел да се гарантира, че преквалифицирането няма да доведе до двойно данъчно облагане). Както отбелязах по-горе, Обединеното кралство не може валидно да се основе на факта, че другата договаряща страна е нарушила задълженията си по спомената спогодба, като не е третирала плащанията, получени от дружеството майка, по начин, съвместим с тяхното преквалифициране от Обединеното кралство. Макар и да установявам, че по настоящото дело Обединеното кралство твърди, че подобна корекция е извършвана в почти всички случаи, считам, че е от компетентност на националната юрисдикция да провери дали това е действително така и по делото, с което е сезирана.

80. Бих добавил, противно на твърденията на ищците, че фактът, че националният критерий за преквалифициране въз основа на принципа за пълна конкуренция, изложен в член 209, параграф 2, буква d), може да бъде различен от съответния критерий, използван в СИДДО (и по-широк от последния), не означава сам по себе си, че прилаганите в Обединеното кралство норми нарушавали член 43 ЕО: както отбелязах по-горе, няма обосновка, по силата на която държавите-членки да бъдат задължени да преценяват за същата цел по еднакъв начин изцяло вътрешните заеми, отпускани в рамките на една и съща група, и трансграничните заеми, отпускани в рамките на една и съща група. По-нататък, разширяването на приложното поле на преценката с оглед на включването в него на проверка не само дали лихвеният процент, но и размерът на заема е съобразен с нормалните търговски условия, изглежда напълно в съответствие с целта на законодателството на Обединеното кралство за борба със злоупотребите, доколкото завишаването на размера на даден заем до достигането на несъвместими с търговската логика пропорции може на теория да осигури както еднакъв, така и ефективен начин за „преместване“ на облагането на печалбата към друга данъчна територия.

81. Пристъпвам към разглеждане на пропорционалността на измененията от 1995 г.. Както подчертава Обединеното кралство, измененията по същество въвеждат в законодателството принципа на пълната конкуренция, който се прилага преди това по силата на СИДДО. Те предвиждат по-специално преквалифицирането в разпределение на лихвите, изплатени между участници в една и съща група, когато посочените лихви надвишават това, което би било изплатено в условията на пълна конкуренция [68]. Счита се, че заемът не е отпуснат в условията на пълна конкуренция, когато целият му размер или част от него представлява „размер, който не би бил изплатен на друго дружество, ако дружествата бяха дружества, между които не е съществувало — извън свързаното с въпросните акции — никакво правоотношение, споразумение или друга връзка [...]“ [69].Освен това законодателството съдържа списък с критериите, които следва да се прилагат при определяне дали лихвите трябва да се третират като разпределения. Посочените

68 — Член 209, параграф 2, буква da) от ТА.

69 — Член 209, параграф 2, буква da), точка ii) от ТА.

критерии са: нивото на цялостна задлъжнялост на заемателя; степента, до която може да се очаква заемателят и съдоговорител да бъдат страни по сделка, налагаща емитирането на акции от дружеството емитент или отпускането на заем или на заем в определен размер на посоченото дружество, и лихвеният процент и други условия, които могат да се приложат в даден случай към подобна сделка.

82. A priori, поради сходни на разискваните причини, що се отнася до положението до 1995 г., текстът на посоченото законодателство ми изглежда принципно пропорционален на неговите цели, при условие че са изпълнени четирите основни условия, които изложих по-горе. Преквалифицирането се основава експлицитно на принципа на пълната конкуренция, както той се определя в списъка с критериите. По настоящото дело няма спор дали посочените критерии и начинът, по който е формулирана редакцията на законодателството, не отразяват правилно принципа на пълната конкуренция. Повтарям, фактът, че разпоредбите не се прилагат, в случай че и платецът, и бенефициерът на лихвата подлежат на облагане с корпоративен данък в Обединеното кралство [70], не означава сам по себе си, че посочените разпоредби са диспропорционални.

83. Същите съображения се прилагат съвсем точно към проверката на пропорционалността на измененията от 1998 г., които включват въпроса за слабата капитализация като част от общите норми на Обединеното кралство за трансферни цени. Още веднъж, възприетата референция е критерият за пълна конкуренция, изразен в това отношение в израза „различни от това, което биха били, ако дружествата не са били под общ контрол". И тук се прилагат същите условия, които изложих по-горе.

84. Макар Обединеното кралство да измени своите норми за трансферни цени през 2004 г., за да ги разпростре към случаите, в които двете страни по сделката подлежат на облагане с данък в Обединеното кралство, това, както вече изложих, не е необходимо, за да бъдат съобразени нормите с член 43 ЕО.

б) Обосновка със съображения за данъчна съгласуваност?

85. Друга изтъкната от Обединеното кралство обосновка е, че спорното законодателство било необходимо за гарантиране на съгласуваността на данъчната система. Според Обединеното кралство неговото законодателство целяло да осигури облагането на скритото разпределение на печалбата да става еднократно и на съответната данъчна територия (на която е реализирана печалбата). Освен това

70 — Член 212, параграфи 1 и 3 от ТА.

Обединеното кралство поддържа, че при разглеждането на данъчната съгласуваност на равнище група от дружества в общностен мащаб прилагането на нормите за слаба капитализация гарантира съгласуваността, позволявайки печалбата да не бъде „изнасяна" посредством привиден механизъм, за да бъде обложена там, където не е била реализирана.

86. Не е необходимо да се спираме обстойно на посочения довод, тъй като, приложен към настоящия контекст, според мен той повдига точно същите въпроси със същите ограничения като доводите, разисквани по-горе по отношение на обосновката със съображения за борба срещу злоупотребите.

87. Той обаче позволява формулирането на няколко общи бележки относно естеството и функцията на доста неясния довод за защита на „данъчната съгласуваност". Към настоящия момент Съдът приема експлицитно подобен довод един-единствен път — по дело Bachmann [71] — макар впоследствие той да е изтъкван многократно, но безуспешно. По дело Bachmann Съдът използва това понятие, за да изрази идеята, че Кралство Белгия е можело обосновано да запази „връзка" между възможността за приспадане на вноските по застраховка живот и по застраховка за старост и последващото подчиняване на сумите, изплатени на бенефициерите по подобни договори, на белгийския данък. Кралство Белгия е могло с основание да ограничи възможността за приспадане на вноските до случаите, в които е било в състояние да обложи сумите, изплатени впоследствие на бенефициерите. От този момент Съдът постоянно се е произнасял, че за позоваване на въпросния довод е необходимо да съществува „пряка връзка" между предоставянето на данъчно предимство и компенсацията на посоченото предимство с определена данъчна тежест. По дела като Verkooijen той подчертава, че по дело Bachmann данъчното предимство и данъчната тежест се отнасят до същия данък и до същото данъчнозадължено лице, като отклонява възможността този довод за защита да бъде навеждан към фактите по посоченото дело, тъй като това дело се отнася до два различни данъка, наложени на различни данъчнозадължени лица [72]. Посоченият подход е възприет по дело Baars и по дело Bosal [73].

88. Ограничаването на обхвата на посочения защитен довод до формалистичната максима „един данък, едно данъчнозадължено лице" се критикува по-специално от генералните адвокати Kokott и Maduro в техните заключения съответно по дело Manninen и по дело Marks & Spencer [74]. Всъщност в решенията по посочените дела Съдът изглежда възприема по-широк подход към понятието. Въпреки че отхвърля представените от защитата искания относно фактите, по дело Manninen Съдът отсъжда, че съгласуваността на финландската данъчна система в случая остава гарантирана, докато съществува взаимна връзка между предоставеното на акционера данъчно предимство (данъчен кредит) и корпоративния данък, дължим върху печалбата. Посочената взаимна връзка не можела да се

71 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 46 (вж. и паралелното решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия, C-300/90 Recueil, стр. I-305, което се отнася до доста сходни въпроси).

72 — Решение от 6 юни 2000 г. (C-35/98 Recueil, стр. I-4071, точка 58).

73 — Решение по дело Baars, посочено по-горе в бележка под линия 19, и Решение от 18 септември 2003 г. по дело Bosal (C-168/01, Recueil, стр. I-9409).

74 — Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477) и Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе в бележка под линия 26.

обори единствено от факта, че корпоративният данък бил изплатен не във Финландия, а в Швеция[75]. По дело Marks & Spencer Съдът построява своето съждение малко по-различно, използвайки понятието за „балансирано разпределение на правомощията за облагане между държавите-членки“[76]. Макар по принцип националното законодателство, ограничаващо облекченията за групи до местните дъщерни дружества на местно дружество майка, да преследва законната цел за запазване на посоченото балансирано разпределение на правомощията за облагане, доколкото споменатият баланс може да бъде изложен на опасност, ако на дъщерните дружества се предостави възможността да получат отчитане на техните загуби в държавата, за която те са местни лица или в друга държава, Съдът отсъжда, че използваните от законодателството на Обединеното кралство средства са диспропорционални.

89. В светлината на изложеното е разбираема несигурността по отношение на обхвата и функцията на посочения довод за защитата. Според мен обаче в по-голямата част от случаите, в които Съдът е отхвърлил приложимостта на защитния довод (в отговор на специални искания на страните по този въпрос), той просто дава израз на основните антидискриминационни принципи, които подчертавам в своето заключение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, по дело Kerkhaert and Morres и по дело Denkavit, а именно: 1) ако действат в качеството на държава, за която лицето е местно, държавите-членки не трябва да допускат дискриминация между доходи от чуждестранен източник и доходи от национален източник, когато упражняват своето правомощие за облагане на първите, и 2) ако действат в качеството на държава на източника, държавите-членки не трябва да допускат дискриминация между доходите на чуждестранните лица и тези на местните лица, когато упражняват правомощието си за облагане на първите[77]. Ясен пример в това отношение са решенията по дело Verkooijen и по дело Manninen, в които Съдът по същество потвърждава задължението на държавата, за която лицето е местно, да не допуска дискриминация, като отхвърля доводите на нидерландското и финландското правителство, според които не съществува достатъчна връзка между данъчното предимство (респективно освобождаване и данъчен кредит) и изплатения данък (който като доход от чуждестранен източник е бил изплатен в друга държава-членка)[78]. По същия начин в решението по дело Marks & Spencer Съдът по същество изразява пределите на задължението за недопускане на дискриминация (на държавата, за която лицето е местно), тъй като доколкото Обединеното кралство не упражнява правомощие за облагане на чуждестранните дъщерни дружества на местни дружества майки, по принцип е логично то да не разрешава загубите на посочените дъщерни дружества да се приспадат от местното за Обединеното кралство дружество майка[79]. Всякакви „ограничения“ на транс-

75 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 74, точка 46.

76 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 26, точка 46.

77 — Вж. бележка по-линия 27 по-горе.

78 — Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе в бележка под линия 72 и Решение по дело Manninen, посочено по-горе в бележка под линия 74.

79 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 26.

граничната дейност биха били резултат не от дискриминация, а от квазиограничения.

90. Следователно в подобни случаи преценката на приложимостта на „довода за данъчната съгласуваност" всъщност се смесва с въпроса дали националното законодателство е дискриминиращо. В резултат на това в по-голямата част от случаите може да възникне въпросът дали доводът за „данъчната съгласуваност" в действителност има собствена полезна функция.

91. По настоящото дело проверката на съждението за данъчна съгласуваност по мое мнение води точно до същия резултат като изложеното по-горе във връзка с обосновката за борба срещу злоупотребите. Следователно макар по принцип да е обосновано да се стреми да привежда в действие на своя територия данъчни разпоредби и да предотвратява злоупотреби, свързани с последните (тоест разграничаване на данъчното третиране на лихвите и на разпределението на печалбата), въз основа на приетия принцип за пълна конкуренция при разпределението, Обединеното кралство трябва във всички случаи да действа при спазване на принципа за пропорционалност.

4. Заключение по първия въпрос

92. Според мен поради тези съображения отговорът, който следва да се даде на първия въпрос на националната юрисдикция, е че член 43 ЕО допуска запазването в сила и прилагането на национални данъчни разпоредби като разглежданите в настоящото производство разпоредби на Обединеното кралство, които налагат ограничения, основани на критерия за пълна конкуренция, на възможността за местно за Обединеното кралство дъщерно дружество да приспадне за данъчни цели лихва по финансиране чрез заем, отпуснат от пряко или непряко чуждестранно дружество майка, при положение че дъщерното дружество не би било подложено на подобни ограничения, ако неговите дружества майки биха били местни за Обединеното кралство лица, при условие че: 1) за дъщерното дружество при все това е възможно да докаже без прекомерна тежест, че сделката в действителност е била осъществена поради действителни търговски основания, различни от придобиването на данъчно предимство, и 2) че Обединеното кралство осигури насрещно признаване от страна на държавата на дружеството майка на каквото и да било преквалифициране от Обединеното кралство на лихви, изплатени от дъщерно дружество.

B — *Вторият въпрос*

93. Със своя втори въпрос националната юрисдикция по същество иска да установи дали отговорът на нейния първи въпрос би бил различен, ако заемът на

местно за Обединеното кралство дъщерно дружество е бил отпуснат не пряко от неговото дружество майка, а от междинно дружество заемодател, което участва в същата група, и ако подобно дружество заемодател и/или дружество майка са местни лица не за друга държава-членка, а за трета страна.

94. Както изложих по-горе, тъй като разглежданото законодателство на Обединеното кралство се прилага единствено към положения, в които дружество има решаващо влияние върху решенията на друго дружество по смисъла на съдебната практика на Съда, следва да се прецени единствено неговата съвместимост с член 43 ЕО. Съответната забрана, съдържаща се в посочения член за целите на настоящото, е забраната за ограничения при създаването на дъщерни дружества от дружества, създадени в съответствие със законодателството на държава-членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността [80].

95. Това по мое мнение означава, че член 43 ЕО (и анализът, извършен по-горе) се прилага, доколкото прякото или непряко дружество майка — за чието право на установяване се твърди, че е било нарушено — е местно за държава-членка (различна от Обединеното кралство). Възможността междинното дружество заемодател, действително предоставящо заема, да бъде местно за трета страна лице, не променя посоченото заключение. Следователно в хипотезите, поставени посредством втория въпрос, буква а) (и дружеството майка, и дружеството заемател са местни за друга държава-членка лица), анализът е идентичен с анализа, извършен по първия въпрос.

96. Обратно, ако прякото или непрякото дружество майка е местно за трета страна лице, член 43 ЕО по принцип не се прилага, дори ако заемът всъщност е отпуснат посредством друг участник в групата, който е местно за друга държава-членка лице. В резултат на това в хипотезата, поставена от втори въпрос, буква г) (и дружеството майка, и дружеството заемател са местни за трета страна лица), член 43 ЕО не се прилага (както не се прилагат и останалите разпоредби на Договора относно свободното движение).

97. Изключение от изложеното би било налице, ако самото дружество заемодател упражнява решаващо влияние върху решенията на местно за Обединеното кралство дъщерно дружество (тоест местното за Обединеното кралство дружество всъщност е дъщерно дружество на дружеството заемодател) и ако нормите на Обединеното кралство дискриминират местното дъщерно дружество поради мястото на седалище на дружеството заемодател. В подобен случай ограничението, за което се твърди, че е налице, би засягало правото на установяване на дружеството заемодател, а не местното за трета страна дружество майка. Следователно в хипотезите, поставени от букви б) и в) от втори въпрос (местно за друга държава-членка дружество заемодател и местно за трета страна друже-

80 — Вж. член 48 ЕО.

ство майка), извършеният по-горе анализ относно член 43 ЕО, се прилага единствено ако местният за Обединеното кралство заемател е дъщерно дружество на дружеството заемодател. Посоченото не се променя, въпреки варианта, посочен в буква в) от втори въпрос (заем, отпуснат от местен за трета страна клон на местно за държава-членка дружество заемодател), докато самото дружество заемодател отговаря на условията за приложимост на член 43 ЕО, установени в член 48 ЕО (тоест дружества, създадени в съответствие със законодателството на държава-членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Общността).

98. По тези причини отговорът на втория въпрос на националната юрисдикция трябва да бъде, че член 43 ЕО и анализът, извършен в отговора ми на първия въпрос, се прилагат ако: а) заемът се отпуска от дружество заемодател, а не от самото дружество майка, ако и двете дружества са местни за държава-членка, различна от Обединеното кралство, или б) дружеството заемодател е местно за държава-членка, различна от Обединеното кралство, а дружеството заемател е дъщерно дружество на дружеството заемодател, дори ако тяхното общо дружество майка е местно за трета страна или дружеството заемодател отпуска заема посредством клон, намиращ се в трета страна. Член 43 ЕО обаче не се прилага ако: а) дружество заемодател е местно за държава-членка, различна от Обединеното кралство, дружеството заемател не е дъщерно дружество на дружеството заемодател, а тяхното общо дружество майка е местно за трета страна лице, или б) дружеството заемодател и всички общи преки или непреки дружества майки на дружеството заемодател и на дружеството заемател са местни за трета страна лица.

Г — *Третият въпрос*

99. С третия си въпрос националната юрисдикция иска да установи дали отговорите на първите два въпроса биха били различни, ако се докаже, че заемът представлява злоупотреба с права или е част от привидна договореност, целяща заобикаляне на данъчния закон на държавата-членка на дружеството заемател. Тъй като отговорих на този въпрос в част от отговора си на първия поставен въпрос, и по-специално в частта относно приложимостта на обосновката за борба със злоупотребите, изтъкната от Обединеното кралство, отделен отговор на този въпрос не е необходим.

Д — *Четвъртият въпрос*

100. С четвъртия си въпрос националната юрисдикция иска да се установи дали ако е налице ограничение на движението на капитали между държавите-членки и

трети страни по член 56 ЕО, посоченото ограничение е съществувало към 31 декември 1993 г. за целите на член 57 ЕО. Тъй като вече дадох отговор на този въпрос в раздел V.A по-горе, заключавайки, че законодателството на Обединеното кралство може да се преценява за съвместимост единствено с член 43 ЕО, а не с членове 49 ЕО и 56 ЕО, отделен отговор на този въпрос не е необходим.

Е — *От пети до десети въпрос*

101. Въпросите от пети до десети от акта за препращане се отнасят до естеството на исковете, които могат да бъдат предявени от засегнати местни за Обединеното кралство дъщерни дружества или от други дружества от същата група, в случай че се окаже, че определени разпоредби на разглежданото законодателство на Обединеното кралство нарушават общностните разпоредби, посочени в споменатите въпроси.

102. От отговора ми на първия въпрос е ясно, че въпросът за исковете възниква единствено в относително ограничен брой случаи, тъй като нормите на Обединеното кралство като цяло са съобразени с член 43 ЕО. Следователно въпросът за исковете ще се постави единствено ако: 1) данъчнозадължено лице може да докаже, че преквалифицираните от Обединеното кралство съгласно посочените норми плащания всъщност почиват на действителни търговски основния, различни от придобиването на данъчно предимство; 2) по отношение на положения, уредени с приложимите до 1995 г. норми, не е налице СИДДО, която да предвижда проверка за наличието на условия на пълна конкуренция и данъчнозадълженото лице може да докаже, че плащанията, преквалифицирани от Обединеното кралство съгласно посочените норми, всъщност съответстват на критерия за пълна конкуренция или че подобни плащания всъщност са извършени поради действителни търговски основания, различни от придобиването на данъчно предимство, или 3) не е налице насрещно признаване на преквалифицирането на плащането от Обединеното кралство от държавата-членка на дружеството майка, в резултат на което се стига до двойно облагане на плащането, което при други обстоятелства не би възникнало.

103. Предвид ограничения обхват на посочените обстоятелства и факта, че съм разгледал доста сходни въпроси в моето заключение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation [81], отговорът ми на тези въпроси ще бъде кратък.

104. Както съм отбелязал в своето заключение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation [82], в своята постоянна съдебна практика Съдът приема, че правото за възстановяване на данъци, изплатени в държава-членка в нарушение на

81 — Заключение по посоченото по-горе в бележка под линия 27 дело, от точка 125 нататък.

82 — Заключение по посоченото по-горе в бележка под линия 27 дело, точка 126 и цитираната съдебната практика.

нормите на общностното право, е следствие и допълнение на правата, предоставени на лицата от общностите разпоредби, в тълкуването, което им е дадено от Съда. Следователно държавата-членка по принцип е длъжна да възстановява данъците, събрани в нарушение на общностното право [83]. При липса на общностна уредба в областта на възстановяването на недължимо събраните национални данъци вътрешният правен ред на всяка държава-членка трябва да определи компетентните юрисдикции и процесуалните норми, уреждащи исковете за защита на правата, които лицата черпят от общностното право, първо, като се има предвид, че подобни норми не трябва да бъдат по-малко благоприятни от нормите, уреждащи сходни вътрешни искове (принципът на еквивалентност), и второ, посочените да не правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от общностното право (принципът на ефективност) [84].

105. Повдигнатият по настоящото дело въпрос е идентичен с въпроса, повдигнат по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, особено ако исковете на ищците трябва да се определят като искове за възстановяване, искове за обезщетение и искове за получаване на обезщетение, съответстващо на неоснователно отказано предимство.

106. По това дело посочих (позовавайки се на решението по дело Metallgesellschaft и др.) [85], че по принцип от компетентност на националната юрисдикция е да реши как да бъдат определян видът на различните предявени съгласно националното право искове. Тази компетентност обаче е подчинена на условието квалификацията на исковете да осигурява на ищците ефективен правен способ за възстановяване или обезщетяване на финансовата загуба, която са понесли и от която в резултат на недължимо събрания данък са извлекли облага властите на съответната държава-членка. Това задължение налага на националната юрисдикция при определяне на вида на исковете съгласно националното право да отчита факта, че условията за обезщетение за вреди, определени в решението по дело Brasserie du Pêcheur и Factorame, може да не бъдат изпълнени в даден случай, и ако това е така, да осигури все пак гарантирането на ефективен способ за правна защита.

107. Прилагайки посоченото към настоящото дело, ми се струва, че основните точки от искането на ищците трябва да се преценяват с оглед на принципите, установени в съдебната практика на Съда относно възстановяването на незаконно събрани данъци; с други думи, Обединеното кралство не трябва да извлича полза, а дружествата (или групите от дружества), от които е се е изисквало да платят незаконен данък, не трябва да търпят загуби в резултат на налагането на посочения данък [86]. Като такова, за да може осигуреният на ищците способ за правна защита да бъде ефикасен и да им позволи

83 — Заключение по посоченото по-горе в бележка под линия 27 дело и цитираната съдебната практика.

84 — Заключение по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, посочено по-горе в бележка под линия 27 , точка 127 и цитираната съдебната практика.

85 — Посоченото по-горе в бележка под линия 36 решение, точка 96.

86 — Вж. Заключение на генералния адвокат Fennelly по дело Metallgesellschaft и др. , посочено по-горе в бележка под линия 36, точка 45.

да получат възстановяване или обезщетяване на финансовата загуба, която са понесли и от която властите на съответната държава-членка са извлекли облага, обезщетението трябва по мое мнение да се разпростре към всички преки последици от незаконното събиране на данъка. Според мен това на пръв поглед би включвало: 1) възстановяване на незаконно събрания корпоративен данък (пети въпрос, букви а), б), в), г); 2) възобновяване на мерките за компенсиране на незаконно събрания корпоративен данък (пети въпрос, буква д) и 3) възстановяване на неизползвания авансово изплатен корпоративен данък, изплатен върху лихви, неоснователно квалифицирани като разпределение (пети въпрос, буква е). Бих подчертал все пак, че националната юрисдикция трябва да се увери, че вредата, чието обезщетяване се иска, е пряка последица от незаконното събиране на данъка.

108. Бих добавил, че по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, отнасящо се до данъчното третиране от страна на Обединеното кралство на постъпленията от дивиденти, изразих сериозни съмнения относно въпроса дали условията на решението по дело Brasserie du Pêcheur и Factorame [87], и по-специално изискването за достатъчно съществено нарушение, са спазени от разпоредбите на Обединеното кралство, които нарушават общностното право. Тези съмнения са още по-изразени в настоящия случай. Прилагането на член 43 ЕО към националното законодателство в областта на слабата капитализация се потвърждава от Съда едва през 2002 г. с решението по дело Lankhorst-Hohorst [88] и дори след това решение обхватът на подобно прилагане все още не е напълно изяснен. Нещо повече, Обединеното кралство изменя своето законодателство многократно, засилвайки прозрачността в прилагането на своите норми и, както изглежда в случая с измененията от 2004 г., с цел постигане на съвместимост с общностното право. Това не ми изглежда достатъчно, за да се счита за явно и сериозно незачитане на пределите на неговото правомощие за преценка по смисъла на съдебната практика на Съда.

109. На последно място, в отговор на десетия въпрос на националната юрисдикция, свързан с релевантността на разумната грижа за ограничаване на загубите от страна на увредените лица, бих отбелязал, че както Съдът се е произнесъл в решението по дело Metallgesellschaft и др. и съобразно с основния принцип на националната процесуална автономия, искове като тези в главните производства са подчинени на националните процесуални норми, които могат по-конкретно да налагат на ищците да проявяват разумна грижа с цел избягване на загуби или на вреди или с цел ограничаване на техния обхват [89]. И в този случай обаче процесуалните норми не трябва да бъдат по-неблагоприятни от нормите, отнасящи се до сходни вътрешни искове, и не трябва да правят невъзможно или практически изключително трудно упражняването на правата, предоставени от общностния правен ред. В решението по дело Metall-

87 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 29 от настоящото заключение.

88 — Решение, посочено по-горе в бележка под линия 2.

89 — Точка 102 от Решение по дело Metallgesellschaft и др., посочено по-горе в бележка под линия 36.

gesellschaft и др. например Съдът преценява, че принципът за ефективност не е спазен, когато национална юрисдикция отхвърли или намали размера на искане за възстановяване или обезщетяване на финансова загуба единствено поради причината, че ищците не са поискали от данъчната администрация ползването от даден режим на облагане, позовавайки се непосредствено на своите права, произтичащи от общностното право, въпреки че „при всички положения" националният закон им отказва ползването от подобен режим на облагане. В това отношение се налага да се отбележи, че от акта за препращане не става ясно дали в определена хипотеза разглежданите в настоящия случай национални разпоредби, във връзка с приложими СИДДО, при всички положения биха довели до заключението, че се прилагат ограниченията, изложени в първия въпрос. Националната юрисдикция трябва да определи дали разглежданите процесуални норми всъщност съответстват на принципа за ефективност и на принципа за еквивалентност.

110. Следователно според мен на въпроси от пети до десети трябва да се отговори, че при липса на общностни норми в областта на възстановяването на недължимо събрани данъци вътрешният правен ред на всяка държава-членка трябва да определи компетентните юрисдикции и процесуалните норми, уреждащи исковете за защита на правата, които лицата черпят от общностното право, включително определянето на вида на предявените от ищците искове пред националния съд. Все пак при упражняването на това правомощие националните юрисдикции са длъжни да гарантират, че ищците разполагат с ефективни способи за правна защита, позволяващи им да получат възстановяване или обезщетяване на финансовата загуба, която са понесли като пряка последица от данък, събран в нарушение на общностното право.

Ж — *Ограничение във времето*

111. В устното си изявление правителството на Обединеното кралство е направило искане Съдът да прецени възможността за ограничаване на действието във времето на неговото решение, ако реши, че то е нарушило общностното право. То изтъква, че потенциалната стойност на евентуално неблагоприятно за него тълкуване на общностното право можела да достигне 300 милиона евро поради големия брой ищци по делото. Освен това то иска ищците в главното производство да не бъдат освободени от последствията на ограниченията в действието по време на решението.

112. По този въпрос е достатъчно да се изтъкне, че изключително ограниченото естество на обстоятелствата, в които разпоредбите на Обединеното кралство нарушават член 43 ЕО, както изложих погоре, означава, че свързаните с решението суми много вероятно ще бъдат значител-

но по-ниски от разчетите на Обединеното кралство. При всички положения, както отбелязвам в заключението си по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, за да може Съдът да постанови въпросното решение при искане за ограничаване на действие по време, Обединеното кралство трябва да му представи достатъчно сведения. Поради причини, сходни с тези по посоченото дело — в което Обединеното кралство също предявява искане за ограничаване на действието по време едва в устната фаза на производството, без да пояснява как е достигнало до посочената от него цена на иска или без да изтъква доводи относно предложената дата, от която решението да започне да поражда действие — считам, че Съдът трябва да отхвърли посоченото искане.

VI — Заключение

113. По изложените причини считам, че Съдът трябва да даде на въпросите, отправени от High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), следните отговори:

„— Член 43 ЕО допуска запазването в сила и прилагането на национални данъчни разпоредби като разглежданите разпоредби на Обединеното кралство, които налагат ограничения, основани на критерия за наличието на условия на пълна конкуренция, на възможността за местно за Обединеното кралство дъщерно дружество да приспадне за данъчни цели лихвите по заем, изплатени на пряко или непряко чуждестранно дружество майка, при условие че дъщерното дружество не би било подложено на подобни ограничения, ако дружеството майка беше местно за Обединеното кралство, доколкото: 1) за дъщерното дружество при все това е възможно да докаже без прекомерна тежест, че сделката в действителност е била осъществена поради действителни търговски основания, различни от придобиването на данъчно предимство, и 2)

Обединеното кралство осигури насрещно признаване от страна на държавата на дружеството майка на каквото и да било преквалифициране от Обединеното кралство на лихви, изплатени от дъщерно дружество.

— Член 43 ЕО и анализът, извършен в отговора ми на първия въпрос, се прилагат, ако: а) заемът се отпуска от дружество заемодател, а не от самото дружество майка, ако и двете дружества са местни за държава-членка, различна от Обединеното кралство, или б) дружеството заемодател е местно за държава-членка, различна от Обединеното кралство, а дружеството заемател е дъщерно дружество на дружеството заемодател, дори ако тяхното общо дружество майка е местно за трета страна, или дружеството заемодател отпуска заема посредством клон, намиращ се в трета страна. Член 43 ЕО обаче не се прилага, ако: а) дружеството заемодател е местно за държава-членка, различна от Обединеното кралство, дружеството заемател не е дъщерно дружество на дружеството заемодател, а тяхното общо дружество майка е местно за трета страна лице, или б) дружеството заемодател и всички общи преки или непреки дружества майки (свързани дружества) на дружеството заемодател и на дружеството заемател са местни за трета страна лица.

— При липса на общностни норми в областта на възстановяването на недължимо събрани данъци вътрешният правен ред на всяка държава-членка трябва да определи компетентните юрисдикции и процесуалните норми, уреждащи исковете за защита на правата, които лицата черпят от общностното право, включително определянето на вида на предявените от ищците искове пред националния съд. Все пак при упражняването на това правомощие националните юрисдикции са длъжни да гарантират, че ищците разполагат с ефективни способи за правна защита, позволяващи им да получат възстановяване или обезщетяване на финансовата загуба, която са понесли като пряка последица от данък, събран в нарушение на общностното право."