



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

8 октомври 2020 година *

„Преюдициално запитване — Членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС — Свобода на установяване — Свободно движение на капитали — Определяне на облагаемия доход на дружествата — Лица, намиращи се в положение на взаимозависимост — Необичайно предимство, предоставено от местен клон на чуждестранно дружество — Коригиране на облагаемите доходи на клон на чуждестранно дружество — Некоригиране на облагаемите доходи в случаите, когато същото предимство е предоставено от неговия клон на местно дружество — Принцип на свободна конкуренция — Ограничение на свободата на установяване — Обосноваване — Балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки — Пропорционалност“

По дело C-558/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж, Румъния) с акт от 3 юли 2019 г., постъпил в Съда на 23 юли 2019 г., в рамките на производство по дело

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

срещу

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: L. Bay Larsen, председател на състава, M. Safjan и N. Jääskinen (докладчик), съдии,
генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj, от L. I. Budușan, avocată,
- за румънското правителство, първоначално от C.-R. Caňțăr, E. Gane и A. Rotăreanu, а впоследствие от E. Gane и A. Rotăreanu в качеството на представители,
- за чешкото правителство, от M. Smolek, J. Vláčil и J. Očková, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

- за германското правителство, от J. Möller и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от M. Tassopoulou и A. Magrippi, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от E. De Bonis, avvocato dello Stato,
- за полското правителство, от B. Majczyna, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от W. Roels и A. Armenia, в качеството на представители,

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj (наричано по-нататък „Impresa Pizzarotti“) и Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Национална агенция за данъчна администрация — Генерална дирекция за големите данъкоплатци, Румъния, наричана по-нататък „данъчният орган“), относно отмяната на издаден от този орган административен данъчен акт, както и на акта за установяване на данъчно задължение, съставен въз основа на посочения акт.

Румънското право

- 3 Член 7 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 927 от 23 декември 2003 г.), в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), гласи:

„По смисъла на настоящия кодекс, с изключение на дял VI, изброените термини и изрази имат следното значение:

[...]

20. „лице“: всяко физическо или юридическо лице;

21. „свързани лица“: едно лице е свързано с друго, когато отношенията между тях отговарят поне на едно от следните условия:

[...]

с) юридическо лице е свързано с друго такова, ако поне:

- (i) първото юридическо лице пряко или косвено, включително чрез свързани лица, притежава поне 25 % от стойността или от дяловите участия или от правата на глас в другото юридическо лице или ако го контролира;

- (ii) второто юридическо лице пряко или косвено, включително чрез свързани лица, притежава поне 25 % от стойността или от дяловите участия или от правата на глас в другото юридическо лице;
- (iii) трето юридическо лице пряко или косвено, включително чрез свързани лица, притежава поне 25 % от стойността или от дяловите участия или от правата на глас както в първото, така и във второто юридическо лице.

[...]

32. „трансфер“: всяка продажба, цесия, отчуждаване на право на собственост, замяна на право на собственост с услуги или с друго право на собственост, както и прехвърляне на цялото имущество при условията на доверителна собственост по смисъла на Гражданския кодекс“.

- 4 Член 11, параграф 2 от този кодекс предвижда:

„При сделка между румънски лица и свързани лица, които не са установени в Румъния, както и между румънски свързани лица, данъчните органи могат да променят размера на приходите или на разходите на всяко от лицата, доколкото е необходимо, за да се вземе предвид пазарната цена на стоките или услугите, предмет на сделката. За определянето на пазарната цена на сделките между свързани лица се използва най-подходящият от следните методи: [...]“.

- 5 Член 29, параграф 3 от посочения кодекс гласи:

„Облагаемата печалба от постоянен обект се определя, като той се третира като отделен субект и за да се установи пазарната цена на трансфер между чуждестранно юридическо лице и неговия постоянен обект, се прилагат нормите относно цените за трансфер. Когато постоянният обект не разполага с фактура за разходите, които му е определило централното управление, другите доказателствени документи трябва да съдържат елементи, доказващи действителното понасяне на разходите и основателното възлагане на тези разходи на постоянния обект, като се прилагат нормите относно цените за трансфер“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 6 Impresa Pizzarotti е румънският клон на установеното в Италия SC Impresa Pizzarotti & C SPA Italia (наричано по-нататък „Pizzarotti Italia“).
- 7 Между 29 юли 2016 г. и 11 септември 2017 г. отделът за данъчен контрол на данъчния орган извършва данъчна ревизия на Impresa Pizzarotti в качеството му на данъчнозадължен за корпоративния данък субект, в хода на която е установено, че този клон е сключил в качеството на кредитодател два договора за кредит със своето дружество майка, Pizzarotti Italia: договор от 6 февруари 2012 г. за сума от 11 400 000 EUR, и договор от 9 март 2012 г. за сума от 2 300 000 EUR.
- 8 От акта за преюдициално запитване е видно, че тези суми са отпуснати на кредит първоначално за срок от една година, с възможност за продължаване на този срок с допълнение към договора, че договорите за кредит не съдържат клауза за начисляване на лихва от Impresa Pizzarotti и че макар дължимата сума към 1 януари 2013 г. да е възлизала на 11 250 000 EUR, на 9 април 2014 г. сумите по двата кредита са изплатени напълно.
- 9 Така с оглед на член 11, параграф 2 от Данъчния кодекс, който предвижда, че при сделки между румънски лица и свързани лица, които не са установени в Румъния, се прилагат правилата относно цената за трансфер, и член 29, параграф 3 от този кодекс, според който понятието „румънски лица“ обхваща клон, който е постоянният обект на чуждестранно лице, данъчният

орган преценява, че Impresa Pizzarotti, дружество жалбоподател по главното производство, трябва да се счита за лице, свързано с Pizzarotti Italia, и че лихвеният процент по посочените кредити е трябвало да бъде фиксиран по пазарна цена, съобразно с правилата относно цените за трансфер, както ако бяха предоставени при нормални условия на конкуренция.

- 10 Вследствие на това на 20 септември 2017 г., въз основа на доклада за данъчна ревизия от същия ден, данъчният орган изготвя акт за установяване на данъчно задължение, с който възлага на Impresa Pizzarotti допълнителни данъчни задължения в размер на 297 141,92 RON (румънски леи) (около 72 400 EUR) и по-висока облагаема основа, в размер на 1 857 137 RON (около 452 595 EUR).
- 11 С решение от 23 ноември 2017 г. данъчният орган отхвърля като неоснователна жалбата по административен ред на Impresa Pizzarotti срещу този акт за установяване на данъчно задължение.
- 12 Тогава последното сезира запитващата юрисдикция, Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж, Румъния) с искане за отмяна на решението от 23 ноември 2017 г., както и на акта за установяване на данъчно задължение от 20 септември 2017 г.
- 13 В спора по главното производство Impresa Pizzarotti твърди по същество, че националните разпоредби, на които се позовава данъчният орган, нарушават членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, тъй като предвиждат, че трансферите на парични средства между клон, установен в една държава членка, и неговото дружество майка, установено в друга държава членка, представляват операции, по отношение на които могат да се прилагат правилата относно цените за трансфер, докато тези правила не са приложими в случаите, когато клонът и неговото дружество майка са установени в една и съща държава членка.
- 14 При тези обстоятелства Tribunalul Cluj (Окръжен съд Клуж) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на членове 49 [ДФЕС] и 63 [ДФЕС] национална правна уредба като [член 11, параграф 2 и член 29, параграф 3 от Данъчния кодекс], в която е предвидена възможност за промяна на квалификацията на банков трансфер на парични средства от местен клон в една държава членка на дружеството майка, местно лице в друга държава членка, като „сделка, от която се получават приходи“, в резултат на което възниква задължение за прилагане на нормите относно цените за трансфер, докато ако същата сделка се осъществява между клон и дружество майка, местни лица в една и съща държава членка, не би могло сделката да се преквалифицира по същия начин и не биха били приложени нормите за цените при трансфер?“.

По преюдициалния въпрос

- 15 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, по силата на която трансфер на парични средства, извършен от местен клон в една държава членка в полза на неговото дружество майка, местно лице в друга държава членка, може да бъде квалифициран като „сделка, от която се получават приходи“, така че прилагането на правилата относно цените за трансфер става задължително, докато ако същата сделка се осъществява между клон и дружество майка, установени в една и съща държава членка, тя не би могла да бъде квалифицирана по този начин и посочените правила не биха били приложими.

- 16 В това отношение от предадената на Съда преписка е видно, че Данъчният кодекс предвижда правила за коригиране на облагаемата основа, свързани с „цените за трансфер“, предназначени да се избегне доставянето на стоки или услуги от дружества — местни лица, на дружества — чуждестранни лица, безплатно или на понижена цена, намалявайки по този начин техния облагаем доход в Румъния.
- 17 Тъй като в поставения въпрос запитващата юрисдикция изтъква едновременно свободата на установяване и свободното движение на капитали, закрепени съответно в членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС, следва да се припомни в самото начало, че учредяването и пълното притежаване от физическо или юридическо лице, установено в една държава членка, на постоянен обект, какъвто е клонът, който се намира в друга държава членка, попада в материалния обхват на член 49 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 15 май 2008 г., *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 15 и от 15 септември 2011 г., *Dickinger и Ömer*, C-347/09, EU:C:2011:582, т. 35).
- 18 В случая спорът по главното производство се отнася до въздействието на националната правна уредба върху данъчното третиране на трансфер на парични средства между клон, установен в Румъния, и неговото дружество майка, установено в друга държава членка.
- 19 Дори да се предположи, че данъчният режим, разглеждан в главното производство, има ограничително действие спрямо свободното движение на капитали, подобно действие е неизбежна последица от евентуална пречка за свободата на установяване и не обосновава разглеждането на посочения данъчен режим в светлината на член 63 ДФЕС (вж. по аналогия решение от 15 май 2008 г., *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 20 При тези условия разглежданата по главното производство национална правна уредба трябва да бъде разгледана само с оглед на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване.
- 21 Така следва да се припомни, че свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава на гражданите на Европейския съюз, обхваща съгласно член 54 ДФЕС по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, правото им да извършват дейността си в друга държава членка посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решения от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 20 и от 21 декември 2016 г., *Masco Denmark и Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 22 Премахването на ограниченията пред свободата на установяване обхваща и ограниченията за учредяване на представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на една държава членка, установени на територията на друга държава членка (решение от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 21).
- 23 По отношение на дружествата е важно също да се отбележи, че тяхното седалище по смисъла на член 54 ДФЕС, по подобие на гражданството при физическите лица, служи за определяне на тяхната привръзка към правния ред на дадена държава членка. Да се приеме, че държавата членка, в която е установен клонът, може свободно да прилага различно третиране към посочения клон само поради факта че седалището на дружеството майка се намира в друга държава членка, би лишило от смисъл член 49 ДФЕС. По този начин свободата на установяване цели да гарантира ползване от национално третиране в приемащата държава членка на клон, забранявайки всякаква дискриминация, дори минимална, въз основа на мястото на седалището на дружествата (вж. в този смисъл решение от 14 декември 2006 г., *Denkavit Internationaal и Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, т. 22 и цитираната съдебна практика).

- 24 В този контекст следва да се припомни и че Съдът вече е постановил, че представлява ограничение на свободата на установяване национална правна уредба, съобразно която необичайните или безвъзмездни предимства, предоставени от дружество — местно лице, на дружество, с което то се намира в отношение на взаимозависимост, се добавят към собствената печалба на първото дружество само ако дружеството бенефициер е установено в друга държава членка (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 42—45).
- 25 В конкретния случай, както посочва запитващата юрисдикция, Данъчният кодекс третира клоновете като отделни субекти само когато те са постоянен обект на чуждестранно юридическо лице, така че доходите на един клон подлежат на корекция, в съответствие с правилата относно цените за трансфер, само ако дружеството майка е установено в друга държава членка. Обратно, ако клонът и дружеството майка са установени в Румъния, не се извършва никаква корекция на доходите.
- 26 От това следва, че клон на дружество — чуждестранно лице, като Impresa Pizzarotti, се ползва от по-неблагоприятно третиране спрямо третирането, от което се ползва клонът на дружество — местно лице, което извършва подобни сделки със своето дружество майка.
- 27 При тези условия следва да се констатира, че такава разлика в данъчното третиране на клоновете в зависимост от мястото на седалище на техните дружества майки, с които са договорени необичайни за сделки между трети лица условия, може да представлява ограничение на свободата на установяване по смисъла на член 49 ДФЕС. Всъщност дружеството майка би могло да се откаже от придобиването, учредяването или запазването на клон в държава членка, различна от тази, в която е установено, поради данъчната тежест при трансгранично положение на предоставянето на условия, които не са обичайни между трети лица (вж. в този смисъл решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 35).
- 28 По силата на постоянната практика на Съда данъчна мярка, която може да възпрепятства прогласената в член 49 ДФЕС свобода на установяване, е допустима само ако се отнася до положения, които са обективно несъпоставими, или ако може да бъде обоснована с императивни съображения от общ интерес, признати от правото на Съюза. Освен това в тази хипотеза е необходимо тя да може да гарантира осъществяването на съответната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 36).
- 29 От предадената на Съда преписка е видно, че предвидените в Данъчния кодекс правила относно цените за трансфер имат за цел да се избегне намаляване на облагаемата основа в държавата на установяване на постоянния обект на чуждестранно дружество поради операции, осъществени от този постоянен обект с неговото дружество майка, които не са в съответствие с пазарните условия.
- 30 В това отношение Съдът е постановил, че необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки може да обоснове разлика в третирането, когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които са от естество да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 31 май 2018 г., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, т. 43).
- 31 В случая всички страни, представили становища пред Съда, освен Impresa Pizzarotti, считат, че ограничаването на свободата на установяване, въведено с разглежданото по главното производство румънско законодателство, е обосновано от необходимостта да се гарантира

балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, което съставлява, както е видно от предходната точка, императивно съображение от общ интерес.

- 32 Същевременно трябва да се отбележи, че ако се позволи на клоновете на дружествата — чуждестранни лица, да прехвърлят печалбите си под формата на необичайни или безвъзмездни предимства към техните дружества майки, това би засегнало балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки. Това би могло да засегне самата система на разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, тъй като държавата членка на предоставящия необичайните или безвъзмездни предимства клон, в качеството си на държава, за която този постоянен обект е местно лице, би била принудена да се откаже от правото си да облага неговите доходи, евентуално в полза на държавата членка по седалището на дружеството майка бенефициер (вж. в този смисъл решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 63).
- 33 Следователно, като предвижда данъчното облагане на постоянния обект в предполагаемия размер на предимството, предоставено безвъзмездно на дружеството майка — за да се отчете сумата, която този постоянен обект щеше да е задължен да декларира като печалба, ако сделката беше сключена съобразно с пазарните условия — разглежданата в главното производство правна уредба позволява на Румъния да упражни данъчните си правомощия във връзка с извършването на нейна територия дейности.
- 34 Поради това следва да се приеме, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която има за цел да възпрепятства прехвърлянето на печалбите, реализирани в съответната държава членка, извън нейната данъчна юрисдикция чрез сделки, които не отговарят на пазарните условия, без да бъдат обложени, може да гарантира запазването на разпределението на данъчните правомощия между държавите членки.
- 35 При тези условия на трето място следва да се провери дали правна уредба като разглежданата в главното производство не надхвърля необходимото за постигане на преследваната цел.
- 36 В това отношение трябва да се отбележи, че национално законодателство, което при определяне на това дали дадена сделка представлява напълно изкуствена конструкция, създадена за данъчни цели, се основава на преглед на обективни и проверими факти, трябва да се разглежда като ненадхвърлящо необходимото за постигане на целите, свързани с необходимостта от запазване на балансираното разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и с необходимостта от предотвратяване на избягването на данъци, ако, на първо място, във всички случаи, в които съществува подозрение, че дадена сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при условията на пълна конкуренция, на данъчнозадълженото лице се предоставя възможност, без да бъде подлагано на прекомерна административна принуда, да представи доказателства относно евентуалните търговски съображения, поради които е сключена посочената сделка. На второ място, когато проверката на тези елементи води до извода, че въпросната сделка надхвърля това, което заинтересованите дружества биха договорили при условията на пълна конкуренция, коригиращата данъчна мярка трябва да се ограничи до частта, която надхвърля онова, което би било договорено при липсата на отношение на взаимозависимост между тези дружества (решение от 21 януари 2010 г., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, т. 71 и 72).
- 37 В конкретния случай от предоставената на Съда преписка, изглежда, произтича, че в съответствие с приложимите към делото в главното производство национални разпоредби, корекцията на данъка, наложен от член 29, параграф 3 от Данъчния кодекс, засяга само разликата между пазарната цена на разглежданата сделка, която би се прилагала при условията

на пълна конкуренция, и цената, конкретно приложена от страните. По същия начин данъчнозадълженото лице винаги би имало възможността да установи, че са съществували обективни причини за сключването на сделката при цена, която не отразява пазарната цена.

- 38 Така, при условие това да бъде проверено от запитващата юрисдикция, се оказва, че разглежданата по главното производство румънска правна уредба не надхвърля необходимото за осъществяването на легитимната цел, която е в основата ѝ.
- 39 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска по принцип правна уредба на държава членка, по силата на която трансфер на парични средства, извършен от местен за една държава членка клон в полза на неговото дружество майка, установено в друга държава членка, може да бъде преквалифициран като „сделка, от която се получават приходи“, така че прилагането на правилата относно цените за трансфер става задължително, докато ако същата сделка се осъществява между клон и дружество майка, установени в една и съща държава членка, тя нямаше да бъде квалифицирана по този начин и посочените правила не биха били приложими.

По съдебните разноски

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

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 49 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска по принцип правна уредба на държава членка, по силата на която трансфер на парични средства, извършен от местен за една държава членка клон в полза на неговото дружество майка, установено в друга държава членка, може да бъде преквалифициран като „сделка, от която се получават приходи“, така че прилагането на правилата относно цените за трансфер става задължително, докато ако същата сделка се осъществява между клон и дружество майка, установени в една и съща държава членка, тя нямаше да бъде квалифицирана по този начин и посочените правила не биха били приложими.

Подписи