

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 декември 2011 година\*

По дело C-157/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Supremo (Испания) с акт от 25 януари 2010 г., постъпил в Съда на 2 април 2010 г., в рамките на производство по дело

**Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA**

срещу

**Administración General del Estado,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н М. Safjan, г-н М. Pešič, г-н Е. Levits (докладчик) и г-н J.-J. Kasel, съдии,

\* Език на производството: испански.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,  
секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,
- за чешкото правителство, от г-н M. Smolek и г-н V. Štencel, в качеството на представители,
- за датското правителство, от г-н C. Vang, в качеството на представител,
- за германското правителство, от г-н T. Henze и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,
- за естонското правителство, от г-жа M. Linntam, в качеството на представител,
- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н J. Gstalter, в качеството на представители,

- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato,
  
- за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-н J. Langer, в качеството на представители,
  
- за полското правителство, от г-н M. Szpunar, в качеството на представител,
  
- за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,
  
- за шведското правителство, от г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители,
  
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител,
  
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н C. Urraca Caviedes, 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 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA (наричано по-нататък „BBVA“) и Administración General del Estado относно отказа на последната да разреши на BBVA да приспадне от размера на дължимия корпоративен данък за световния му доход за данъчната 1991 г. размера на дължимия в Белгия данък върху получените в тази държава лихви, който обаче не е платен поради освобождаване от заплащането му.

## Правна уредба

### *Общностно право*

- 3 Член 67 от Договора за ЕИО (впоследствие член 67 от Договора за ЕО, отменен на свой ред с Договора от Амстердам), в сила към датата на настъпване на фактите по главното производство, има следния текст:

„1. Държавите членки премахват постепенно помежду си през преходния период и доколкото е необходимо за доброто функциониране на общия пазар

ограниченията, свързани с движението на капитали, които принадлежат на пребиваващи в държавите членки лица, както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеенето на страните или на мястото на вложението.

[...]“.

- 4 Член 1, параграф 1 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10) предвижда:

„Без да се засягат следните разпоредби, държавите членки премахват ограниченията относно движението на капитали между лица, които живеят в държавите членки. За да се улесни прилагането на настоящата директива, движението на капитали се категоризира в съответствие с номенклатурата в приложение I“.

- 5 Член 6, параграф 2 от Директива 88/361 разрешава по-специално на Кралство Испания временно да продължи да прилага ограниченията на движенията на капитали, изброени в приложение IV към тази директива, при спазване на условията и сроковете, определени в същото приложение.

#### *Вътрешно испанско право*

- 6 Член 57, параграф 1 от Общия данъчен закон 230/1963 (Ley General Tributaria 230/1963) от 28 декември 1963 г. (BOE № 313 от 31 декември 1963 г., стр. 18248) гласи:

„Когато от размера на данъка следва да се приспадат сумите, дължими или платени за един или повече предварително облагаеми данъци, тези суми се

приспадат изцяло, дори да са предмет на освобождаване от заплащане или на данъчно облекчение“.

- 7 Закон 61/1978 относно корпоративния данък (Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades) от 27 декември 1978 г. (BOE № 312 от 30 декември 1978 г., стр. 29429), предвижда в член 24, параграф 4:

„В случай на лично облагане с данък, когато доходите на данъчнозадълженото лице обхващат доходи, получени и облагани в чужбина, следва да се приспада по-малката от следните две суми:

- а) действително платената в чужбина сума вследствие на удържка, чието естество е идентично или аналогично на този данък.
- б) размера на данъка, който щеше да подлежи на заплащане в Испания върху тази печалба, ако последната беше получена на испанска територия“.

*Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане*

- 8 Спогодбата между Кралство Испания и Кралство Белгия за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои въпроси в областта на подоходните и имуществените данъци, подписана в Брюксел на 24 септември 1970 г., ратифицирана от Кралство Испания на 28 май 1971 г. (BOE № 258 от 27 октомври

1972 г., стр. 19176, наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“), приложима към датата на настъпване на фактите по главното производство, предвижда в член 11:

„1. Лихвите от договаряща държава, заведени на местно за другата договаряща държава лице, подлежат на данъчно облагане в тази друга държава.

2. Тези лихви обаче могат да се облагат в договарящата държава, от която произхождат, и съгласно нейното законодателство, но така установеният данък не може да надвишава 15% от техния размер.

[...]“.

9 Съгласно член 23 от тази спогодба:

„1. Когато местно за договаряща държава лице получава доходи, които не са посочени в параграфи 3 и 4 по-долу и са облагаеми в другата договаряща държава съгласно разпоредбите на спогодбата, първата държава освобождава от данък тези доходи [...].

[...]

3. [...] [К]огато местно за договаряща държава лице получава доходи, облагаеми в другата договаряща държава по силата на член 10, параграф 2, член 11, параграфи 2 и 7 или член 12, параграфи 2 и 6, първата държава предоставя върху данъка, дължим от посоченото местно лице върху доходите му, приспадане, изчислено върху сумата на посочените по-горе доходи, която се включва в облагаемата основа за това местно лице и чиято данъчна ставка не може да бъде по-ниска от тази за данъка, събиран в другата договаряща държава върху посочените доходи [...]“.

**Обстоятелствата в основата на спора по главното производство и преюдициалният въпрос**

- 10 BBVA е водещото дружество в Grupo Consolidado (консолидирана група) 2/82. В испанската правна система консолидирана група е образувание, което е създадено с данъчна цел от няколко предприятия, едно от които е водещо спрямо останалите.
- 11 С решение от 24 октомври 1997 г., взето вследствие на данъчни проверки относно корпоративния данък за 1991 г. и в което се приема, че съгласно разпоредбите на член 24, параграф 4 от Закон 61/1978 подлежи на приспадане само „действително“ платеният размер на данъците, Oficina Nacional de Inspección увеличава декларираната от BBVA облагаемата основа с 6750405 ESP (40570,75 EUR). Този размер съответства на размера, който BBVA е приспаднало от корпоративния данък за дължимия в Белгия данък върху лихвите, получени в тази държава членка, докато последният данък не е платен, тъй като е бил предмет на освобождаване.
- 12 На 11 май 2001 г. решението на Oficina Nacional de Inspección е потвърдено с решение на Tribunal Económico-Administrativo Central (административен контролен орган). След като жалбата на BBVA, подадена срещу това решение пред административното отделение на Audiencia Nacional, е отхвърлена с решение от 26 юни 2003 г., BBVA обжалва последното в касационно производство пред Tribunal Supremo.
- 13 В жалбата си BBVA се позовава на правото си да приспадне от размера на корпоративния данък, с който се облагат в Испания световните му доходи, размера на данъка, който дължи в Белгия върху получените в тази държава членка лихви и който не е платен поради освобождаване от заплащането му.



- 14 Tribunal Supremo посочва, че вътрешното испанско право, както е тълкувано в последните му решения, не допуска възможност BBVA да приспадне от размера на дължимия в Испания корпоративен данък размера на данъка, дължим в Белгия, когато последният не е платен поради освобождаване от заплащането му. Същият извод следва от член 23, параграф 3 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.
- 15 Посочената юрисдикция поставя въпроса за съвместимостта на подобен режим с принципа на свободното движение на капитали, доколкото по този начин установените в Испания дружества, които инвестират в Белгия и получават печалби от инвестициите си, губят данъчното предимство, предоставено от белгийските данъчни органи, тъй като в последна сметка тези дружества заплащат в държавата членка по мястото на тяхното седалище размера на данъците върху печалбата, които дължат, но са освободени от заплащането им в държавата, в която инвестират.
- 16 При тези обстоятелства Tribunal Supremo решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли членове 63 [ДФЕС] и 65 [ДФЕС] да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба (приета едностранно или по силата на двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане), която в рамките на корпоративния данък и сред нормите за избягване на това двойно данъчно облагане забранява да се приспада размерът на дължимия в други държави — членки на Европейския съюз, данък върху получените на тяхна територия доходи, които се облагат с посочения данък, когато, макар да се дължат, тези суми не са платени по силата на освобождаване от заплащане, на данъчно облекчение или на каквото и да било друго данъчно предимство?“

## По преюдициалния въпрос

### *По допустимостта*

- 17 Португалското правителство счита, че преюдициалното запитване трябва да се отхвърли като недопустимо, тъй като с оглед на прилагането във времето на нормата на националното право исканото от запитващата юрисдикция тълкуване на членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС е ирелевантно за решаването на спора по главното производство, който се отнася до данъчната 1991 г. Всъщност членове 73 Б и 73 Г от Договора за ЕО, на които съответстват членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС, са въведени в Договора за Европейската икономическа общност едва с Договора за Европейския съюз, подписан в Маастрихт на 7 февруари 1992 г.
- 18 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество с националните юрисдикции Съдът трябва да даде на запитващата юрисдикция полезен отговор, който да ѝ позволи да реши спора, с който е сезирана, и че оглед на това при необходимост Съдът следва да преформулира поставения му въпрос (вж. по-специално Решение от 4 май 2006 г. по дело Haug, C-286/05, Recueil, стр. I-4121, точка 17 и Решение от 11 март 2008 г. по дело Jager, C-420/06, Сборник, стр. I-1315, точка 46).
- 19 Освен това, също съгласно постоянната съдебна практика, за да е полезен с отговора си на отправилата преюдициален въпрос юрисдикция, може да е необходимо Съдът да вземе предвид нормите на правото на Съюза, които националният съд не е посочил във въпроса си (вж. по-специално Решение от 12 октомври 2004 г. по дело Wolff & Müller, C-60/03, Recueil, стр. I-9553, точка 24, Решение от 7 юли 2005 г. по дело Weide, C-153/03, Recueil, стр. I-6017, точка 25 и Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 26).

- 20 Всъщност задачата на Съда е да тълкува всички разпоредби на правото на Съюза, които са необходими на националните юрисдикции, за да се произнесат по споровете, с които са сезирани, дори тези разпоредби да не са изрично посочени във въпросите, отправени от тези юрисдикции (вж. Решение от 19 ноември 2002 г. по дело *Strawson и Gagg & Sons*, C-304/00, Recueil, стр. I-10737, точка 58, както и Решение по дело *Jager*, посочено по-горе, точка 47).
- 21 Тъй като Съдът има правомощието да отговори на преюдициалния въпрос, като вземе предвид правните разпоредби, приложими към фактите в основата на спора по главното производство, повдигнатото от португалското правителство възражение за недопустимост следва да бъде отхвърлено.

*По същество*

Предварителни бележки

- 22 Делото по главното производство се отнася до данъчната 1991 г., т.е. до фактическо и правно положение, което предхожда влизането в сила на Договора за функционирането на Европейския съюз. Правните норми в областта на свободното движение на капитали, приложими към датата на настъпване на фактите по главното производство, се съдържат в член 67 от Договора за ЕИО, както и в Директива 88/361, приета за прилагането на този член.
- 23 Ето защо на поставения от запитващата юрисдикция преюдициален въпрос следва да се отговори с оглед на тези разпоредби.

- 24 В това отношение е необходимо да се напомни, че с Директива 88/361 се извършва пълната либерализация на движението на капитали и че член 1, параграф 1 от тази директива, чието непосредствено действие е признато от Съда, налага за тази цел на държавите членки задължението да премахнат всички ограничения на движението на капитали (вж. Решение от 11 декември 2003 г. по дело *Barbier*, C-364/01, Recueil, стр. I-15013, точка 57 и цитираната съдебна практика).
- 25 Член 6, параграф 2 от Директива 88/361 обаче позволява на Кралство Испания да запази до 31 декември 1992 г. някои от ограниченията на движенията на капитали, съдържащи се в списъци III и IV от приложение IV към тази директива.
- 26 Ето защо следва да се провери, на първо място, дали правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 1, параграф 1 от Директива 88/361.
- 27 На второ място, само ако разглежданата в главното производство правна уредба води до ограничаване на свободното движение на капитали, запитващата юрисдикция ще следва да провери дали движението на капитали, в резултат от което са платени разглежданите в главното производство лихви, попада в обхвата на изключението, предвидено в член 6, параграф 2 от Директива 88/361, тъй като единствено запитващата юрисдикция е компетентна да установи фактите и да определи естеството и източника на лихвите, които BBVA е получило в Белгия.

По наличието на ограничение на свободното движение на капитали

- 28 Необходимо е да се напомни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да го прилагат при спазване на правото на Съюза (вж. Решение от 14 февруари 1995 г. по дело *Schumacker*, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 21, Решение от 11 август 1995 г. по дело *Wielockx*, C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 16, Решение от 6 юни 2000 г. по дело *Verkooijen*, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 32 и Решение по дело *Barbier*, посочено по-горе, точка 56).

- 29 Всяка държава членка следва да организира системата си на данъчно облагане на доходите от капитали при спазване на правото на Съюза и в този контекст да определи данъчната основа и данъчната ставка, които се прилагат спрямо получателя на тези доходи (вж. по аналогия Решение от 16 юли 2009 г. по дело *Damseaux*, C-128/08, Сборник, стр. I-6823, точка 25, както и Решение от 10 февруари 2011 г. по дело *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen*, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 167 и цитираната съдебна практика).
- 30 От това следва, че лихвите, платени от установен в държава членка длъжник на получател, установен в друга държава членка, могат да бъдат предмет на юридическо двойно данъчно облагане, когато двете държави членки решат да упражнят своята данъчна компетентност и да обложат посочените лихви, като първата държава членка прилага по отношение на тези лихви удържане на данък при източника, а втората ги включва в облагаемия доход на получателя.
- 31 При липсата на мерки за уеднаквяване или хармонизиране в рамките на Съюза държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на техните правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед на избягване на двойното данъчно облагане (Решение от 12 май 1998 г. по дело *Gilly*, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30, Решение от 21 септември 1999 г. по дело *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Recueil, стр. I-6161, точка 57, Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta*, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 17 и Решение от 20 май 2008 г. по дело *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Сборник, стр. I-3747, точка 32). Те следва да предприемат необходимите мерки, за да предотвратят случаите на двойно данъчно облагане, като използват по-специално критериите, прилагани в международната данъчна практика (вж. Решение от 14 ноември 2006 г. по дело *Kerckhaert и Morres*, C-513/04, Recueil, стр. I-10967, точка 23).
- 32 В настоящия случай от преюдициалното запитване следва, че в испанския правен ред са въведени такива мерки за избягване на двойното данъчно облагане на лихвите, от една страна, със Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, и от друга страна, с испанското законодателство.

- 33 Така член 23, параграф 3 от посочената спогодба предвижда, че Кралство Испания предоставя върху данъка, дължим от местно за тази държава членка лице върху получените в Белгия лихви, приспадане, изчислено върху сумата на посочените лихви, която се включва в облагаемата основа за това местно лице и чиято данъчна ставка не може да бъде по-ниска от тази за данъка, събиран в Белгия върху посочените доходи.
- 34 От своя страна, що се отнася до получените и облагани в чужбина доходи, член 24, параграф 4 от Закон 61/1978 предвижда приспадането на по-малката от следните две суми, а именно действително платената в чужбина сума вследствие на удържка, чието естество е идентично или аналогично на този данък, или размера на данъка, който щеше да подлежи на заплащане в Испания върху тези доходи, ако те бяха получени на испанска територия.
- 35 В рамките на спора по главното производство обаче BBVA иска размерът на данъка, който е дължим в Белгия върху получените в тази държава членка лихви, но не е платен поради освобождаване от заплащането му, да бъде приспаднал от дължимия в Испания корпоративен данък.
- 36 Запитващата юрисдикция счита, че тълкуване на разпоредбите на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и на испанското законодателство в смисъл, че само действително платен в друга държава членка данък може да бъде приспаднал от дължимия в Испания данък, може да разубеди установените в Испания дружества да инвестират капиталите си в друга държава членка.
- 37 Ето защо следва да се приеме, че неблагоприятните последици, които BBVA твърди, че претърпява в случая, се изразяват не в двойното данъчно облагане на получените от BBVA лихви, които са обложени само в Испания, а в невъзможността му при изчисляване на дължимия в Испания данък да се ползва от данъчното предимство под формата на освобождаване от заплащане на данък, което предоставя белгийската правна уредба.

- 38 Съдът вече е приел обаче, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от паралелното упражняване на данъчни правомощия от различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени ограничения на свободите на движение (вж. в този смисъл Решение по дело *Kerckhaert и Morres*, посочено по-горе, точки 19, 20 и 24, Решение по дело *Orange European Smallcap Fund*, посочено по-горе, точки 41, 42 и 47 и Решение по дело *Damseaux*, посочено по-горе, точка 27).
- 39 Така, след като държавите членки не са длъжни да приспособяват собствените си данъчни системи към различните системи на данъчно облагане на другите държави членки, по-специално за да премахнат двойното данъчно облагане (вж. Решение от 12 февруари 2009 г. по дело *Block*, C-67/08, Сборник, стр. I-883, точка 31), на още по-силно основание тези държави членки не са длъжни да приспособяват данъчната си правна уредба, за да позволят на данъчнозадължено лице да се ползва от данъчно предимство, предоставено от друга държава членка при упражняване на данъчната ѝ компетентност, доколкото правната ѝ уредба не е дискриминационна.
- 40 При това положение следва да се провери дали съгласно правна уредба като разглежданата в главното производство получените в друга държава членка лихви не са третирани дискриминационно по отношение на лихвите, получени в Испания.
- 41 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика дискриминацията може да се изразява в прилагането не само на различни правила към сходни положения, но и на едно и също правило към различни положения (вж. Решение по дело *Schumacker*, посочено по-горе, точка 30, Решение от 29 април 1999 г. по дело *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Recueil, стр. I-2651, точка 26 и Решение по дело *Kerckhaert и Morres*, посочено по-горе, точка 19).
- 42 По отношение на данъчното законодателство на държавата на пребиваване обаче положението на данъчнозадължено лице, което получава лихви, не се променя непременно само поради факта че ги получава от длъжник, установен в друга държава членка, която при упражняване на данъчните си правомощия може да

облага тези лихви чрез удържане при източника като данък върху доходите (вж. в този смисъл Решение по дело Kerckhaert и Morres, посочено по-горе, точка 19 и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Columbus Container Services, C-298/05, Сборник, стр. I-10451, точка 42).

- 43 Несъмнено в случая не се твърди пред Съда наличието на дискриминационно третиране на получените в друга държава членка лихви по отношение на лихвите, получени от испански източник.
- 44 Все пак от представената от запитващата юрисдикция правна уредба следва, че Закон 230/1963 предвижда в член 57, параграф 1, че когато от размера на данъка следва да се приспадат сумите, дължими или платени за един или повече предварително облагаеми данъци, тези суми се приспадат изцяло, дори да са предмет на освобождаване от заплащане или на данъчно облекчение.
- 45 Ето защо запитващата юрисдикция, която единствено е компетентна да тълкува националното право, следва да провери дали предвид условията за облагане на получените в Испания лихви посочената разпоредба от Закон 230/1963 може да се приложи към тези лихви и дали в такъв случай третирането на лихвите, получени в друга държава членка, не е дискриминационно по отношение на третирането на получените в Испания лихви, що се отнася до възможността да се приспадне дължим, но неплатен данък.
- 46 Предвид всички съображения, изложени по-горе, на поставения въпрос следва да се отговори, че член 67 от Договора за ЕИО и член 1 от Директива 88/361 допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която в рамките на корпоративния данък и сред нормите за избягване на двойно данъчно облагане забранява да се приспада размерът на дължимия в други държави — членки на Съюза, данък върху получените на тяхна територия доходи, които се облагат с посочения данък, когато, макар да се дължат, тези суми не са платени по силата на освобождаване от заплащане, на данъчно облекчение или на каквото и да било друго данъчно предимство, доколкото тази



правна уредба не е дискриминационна по отношение на третирането на получените в тази държава членка лихви, което запитващата юрисдикция следва да провери.

## По съдебните разноски

- <sup>47</sup> 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 (първи състав) реши:

**Член 67 от Договора за ЕИО и член 1 от Директива 88/361/ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която в рамките на корпоративния данък и сред нормите за избягване на двойно данъчно облагане забранява да се приспада размерът на дължимия в други държави — членки на Европейския съюз, данък върху получените на тяхна територия доходи, които се облагат с посочения данък, когато, макар да се дължат, тези суми не са платени по силата на освобождаване от заплащане, на данъчно облекчение или на каквото и да било друго данъчно предимство, доколкото тази правна уредба не е дискриминационна по отношение на третирането на получените в тази държава членка лихви, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

Подписи