



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
G. PITRUZZELLA
представено на 19 януари 2023 година¹

Дело C-461/21

SC Cartrans Preda SRL

срещу

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a
Finanțelor Publice Prahova**

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова,
Румъния)

„Преюдициално запитване — Свободно предоставяне на услуги — Членове 56 и 57
ДФЕС — Понятието „услуга“ — Възстановяване на ДДС, извършено в различни държави
членки от чуждестранен доставчик на услуги — Ограничения —
Данъчно законодателство — Удържане на данък при източника, извършено от местния
получател на услуги върху възнаграждението, дължимо на чуждестранен доставчик на
услуги — Обосновка“

1. В настоящото дело Съдът отново трябва да разгледа въпроса за съвместимостта с разпоредбите на правото на Съюза в областта на свободното предоставяне на услуги на национална правна уредба, която предвижда данъчно облагане на чуждестранните доставчици на услуги чрез удържане на данък при източника върху възнагражденията, изплатени от местния получател на услуги.
2. Настоящото дело е образувано в рамките на спор между румънското дружество SC Cartrans Preda SRL (наричано по-нататък „Cartrans Preda“) и румънските данъчни органи във връзка с ревизионен акт, изпратен от тях до това дружество. С този акт румънските органи нареждат на Cartrans Preda да плати, от една страна, допълнителна сума като ДДС за услуги за превоз на стоки, предназначени за внос в Румъния, и от друга страна, сума, свързана с удържането при източника на данък върху доходите, получени от чуждестранни лица. Според румънските власти Cartrans Preda е трябвало да удържи тази сума от възнагражденията, които е платило на датско дружество, с което е сключило договор за възстановяване на ДДС и на акцизи в няколко държави членки.
3. Съгласно искането на Съда настоящото заключение ще се ограничи до анализа на поставените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси във връзка с втория аспект на обжалвания от Cartrans Preda ревизионен акт, който повдига въпроси, свързани със свободното предоставяне на услуги.

¹ Език на оригиналния текст: италиански.

I. Правна уредба

4. Член 7, параграф 1 от Decretul nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impunerii dintre România și Danemarca (Декрет № 389 за ратифициране на Спогодбата между Румъния и Дания за избягване на двойното данъчно облагане, наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“) гласи:

„Печалбите на предприятие от едната договаряща държава се облагат само в тази държава, освен ако предприятието упражнява дейността си в другата договаряща държава чрез намиращ се там постоянен обект. [...]“.

5. Член 12, параграфи 1—3 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане предвижда:

„1. Комисионите с произход от едната договаряща държава, изплатени на местно за другата договаряща държава лице, могат да се облагат с данък в тази друга държава.

2. Тези комисиони обаче могат да се облагат с данък в договарящата държава, от която произхождат, в съответствие със законодателството на тази държава; определеният по този начин данък не може обаче да надвишава 4 % от размера на комисионите.

3. Терминът „комисиона“, използван в настоящия член, се отнася до плащанията, извършени на посредник, на представител общ комисионер или на всяко друго лице, приравнено на такъв посредник или представител съгласно данъчното законодателство на договарящата държава, от която произхожда това плащане“.

6. Съгласно румънското данъчно право „комисиона“ е „всяко плащане в брой или в натура, което се изплаща на посредник, общ комисионер или всяко лице, приравнено на посредник или общ комисионер, за посредническите услуги, извършени във връзка с търговска сделка“².

7. Освен това съгласно румънското данъчно право чуждестранните лица, които получават облагаеми доходи с произход от Румъния, са длъжни да плащат данъка в съответствие с румънското право, и се считат за данъчнозадължени лица³. Отново съгласно това право комисионите, изплащани от местно лице, са част от облагаемите доходи с произход от Румъния, получени в Румъния или в чужбина⁴.

8. Разпоредбите на румънското данъчно право относно удържането при източника на данък върху облагаемите доходи с произход от Румъния, получени от чуждестранни лица, предвиждат, че длъжимият от тези лица данък върху посочените доходи се изчислява, удържа, декларира и внася в държавния бюджет от лицето, което изплаща дохода. Що се отнася по-специално до комисионите, изплащани от местно лице на чуждестранно лице, длъжимият данък се изчислява, като се приложи ставка в размер на 16 % върху брутните доходи⁵.

² Вж. член 7, параграф 1, точка 9 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс, наричан по-нататък „Закон № 571/2003“) и член 7, параграф 1, точка 9 от Legea 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за Данъчния кодекс, наричан по-нататък „Закон № 227/2015“).

³ Вж. член 113 от Закон № 571/2003 и член 221 от Закон № 227/2015.

⁴ Вж. член 115, параграф 1, буква f) от Закон № 571/2003 и член 223, параграф 1, буква f) от Закон № 227/2015.

⁵ Вж. член 116, параграф 1 и параграф 2, буква d) от Закон № 571/2003 и член 224, параграф 1 и параграф 4, буква d) от Закон № 227/2015.

II. Фактите, главното производство и преюдициалните въпроси

9. Cartrans Preda, жалбоподател пред запитващата юрисдикция, е оператор на услуги за автомобилен превоз на стоки със седалище в Румъния.

10. След ревизия, извършена от румънските данъчни органи в периода от 18 ноември 2019 г. до 7 февруари 2020 г. в Cartrans Preda, посочените органи издават ревизионен акт, с който го задължават да заплати, от една страна, сумата 1529 румънски леи (RON) като допълнителен ДДС и от друга страна, сумата 79 478 RON като данък върху доходите, получени от чуждестранни лица.

11. Що се отнася до втория аспект на акта за установяване на данъчни задължения, който е от значение в настоящото заключение, от преписката е видно, че Cartrans Preda е сключило с датското дружество FDE Holding A/S договор, с който му прехвърля правото да изисква от негово име възстановяване на ДДС за вътреобщностните придобивания на стоки, по-специално на горивото, закупено от Cartrans Preda в различни държави членки на Съюза. По силата на този договор FDE Holding, в качеството си на законен представител на Cartrans Preda, се занимава с всички формалности, необходими за възстановяване на ДДС. Възнагражденията, получавани за тези услуги, се определят чрез прилагане на процент върху размера на възстановения във всяка държава ДДС.

12. От акта за преюдициално запитване е видно, че според румънските данъчни органи тези възнаграждения, получени от FDE Holding, представляват „комисиони“. Според посочените органи за тези „комисиони“ Cartrans Preda не е удържало при източника данък върху доходите на чуждестранните лица чрез прилагане към brutните доходи на ставката от 4 %, предвидена в член 12, параграф 2 от Спогодбата между Румъния и Дания за избягване на двойното данъчно облагане.

13. Cartrans Preda обжалва издадения му ревизионен акт пред запитващата юрисдикция. Що се отнася до облагането с данък върху доходите, получени от чуждестранни лица, Cartrans Preda поддържа пред тази юрисдикция, че тези доходи не представляват „комисиони“. Те по-скоро представлявали насрещна престация за предоставянето на услуги, които съгласно член 7, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане подлежат на облагане само в Дания. В това отношение FDE Holding е удостоверило, че за възнагражденията, получени за разглежданите услуги, включително тези от Румъния, то е платило дължимия данък в Дания.

14. Cartrans Preda поддържа също, че е сключило с румънски оператор същия договор за възстановяване на ДДС, но румънските данъчни органи не са сметнали, че е задължено да удържа данък при източника върху доходите, съответстващи на насрещните престации по предоставените услуги.

15. Cartrans Preda твърди, че услугите по възстановяване на ДДС в чужбина пораждат задължение за румънското местно лице да заплати данъка, удържан при източника, само ако доставката на услугата е договорено с местно лице на друга държава членка. Това водело до различно третиране, представляващо ограничение на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза в нарушение на членове 56 и 57 ДФЕС.

16. Въз основа на тези съображения запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта с правото на Съюза по-специално на извършената от румънските данъчни органи квалификация на предоставяните от чуждестранното юридическо лице FDE Holding услуги и относно налагането на данъка върху получените от него доходи. Тези съмнения биха могли да доведат до отмяна на акта за установяване на данъчни задължения.

17. В този контекст Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова, Румъния) решава да спре производството и да постави на Съда шест преюдициални въпроса, като третият, четвъртият, петият и шестият въпрос, чийто анализ е предмет на настоящото заключение, се отнасят до възможно нарушение на разпоредбите на Съюза в областта на свободното предоставяне на услуги и гласят:

„[...]

- 3) С оглед на разпоредбите на член 57 ДФЕС представлява ли възстановяването на ДДС и на акцизите от данъчните администрации на няколко държави членки вътреобщностна доставка на услуги или дейност на общ комисионер, действащ като посредник по търговска сделка?
- 4) Следва ли член 56 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че е налице ограничение на свободното предоставяне на услуги, когато получателят на услуга, предоставена от установен в друга държава членка доставчик на услуги, е задължен от законодателството на държавата членка, в която е установен, да удържи данък върху дължимото възнаграждение за разглежданата доставка на услуги, като се има предвид, че липсва такова задължение за удържане на данък, когато договаря същата услуга с доставчик на услуги, установен в същата държава членка като получателя на услугите?
- 5) Представлява ли данъчното третиране в държавата, на която е местно лицето, изплащащо дохода, фактор, който прави по-малко привлекателно и пречатства свободното предоставяне на услуги, доколкото, за да избегне прилагането на данъка при източника в размер на 4 %, местното лице трябва да си сътрудничи в областта на възстановяването на ДДС и на акцизите само със също местни образувания, а не с други, установени в други държави членки?
- 6) Може ли да се счита за нарушение на член 56 ДФЕС и обстоятелството, че полученият от чуждестранното лице брутен размер на дохода се облага с данък 4 % (или евентуално 16 %), докато корпоративният данък, прилаган към местния за същата държава членка доставчик на услуги (доколкото реализира печалба), възлиза на 16 % от нетния размер, тъй като такова данъчно облагане представлява друг фактор, който прави по-малко привлекателно и пречатства свободното предоставяне на разглежданите услуги от чуждестранни лица?“.

III. Правен анализ

18. Както бе посочено в точка 3 по-горе, съгласно искането на Съда настоящото заключение анализира преюдициалните въпроси относно тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза в областта на свободното предоставяне на услуги, и по-специално членове 56 и 57 ДФЕС.

А. По третия преюдициален въпрос

19. С третия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 57 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че услуга като разглежданата в главното производство, състояща се във възстановяване на ДДС и на акцизите за сметка на предприятие от данъчните органи на няколко държави членки, представлява доставка на услуги по смисъла на тази разпоредба и следователно попада в приложното поле на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза съгласно член 56 ДФЕС.

20. В това отношение най-напред следва да се припомни, че по смисъла на член 57 ДФЕС за „услуги“ се считат тези, които обикновено се предоставят срещу възнаграждение, доколкото не са регулирани от разпоредбите, отнасящи се до свободата на движение на стоки, капитали и лица. Във втората алинея от този член са изброени примерно някои дейности, попадащи в обхвата на понятието „услуги“, сред които са дейностите от търговски характер⁶.

21. Следователно Договорът за функционирането на ЕС дава широко определение на понятието „услуга“, така че то да обхване всяка услуга, за която не се прилагат другите основни свободи, с цел дадена икономическа дейност да не се окаже извън приложното поле на основните свободи⁷.

22. Според мен от широкото определение на понятието „услуга“, съдържащо се в член 57 ДФЕС, както е тълкувано от Съда в цитираната в предходните две точки съдебна практика, следва, че възмезден договор, в който основната услуга се състои във възстановяването на ДДС и на акцизите от данъчните органи на няколко държави членки, като сключения между Cartrans Preda и FDE Holding, предполага предоставянето на „услуга“ по смисъла на член 57 ДФЕС.

23. Съмненията на запитващата юрисдикция, изглежда, произтичат от обстоятелството, че сумите, платени от Cartrans Preda на FDE Holding въз основа на този договор, са били квалифицирани от румънските данъчни органи като „комисиони“ по смисъла на член 12, параграф 3 от Спогодбата между Румъния и Дания за избягване на двойното данъчно облагане.

24. Това обстоятелство обаче по никакъв начин не може да промени извода, че основната доставка по сключения между Cartrans Preda и FDE Holding договор представлява услуга по смисъла на член 57 ДФЕС.

25. Всъщност член 57 ДФЕС предвижда, че „услуги“ по смисъла на Договорите са услугите, които „обикновено се предоставят срещу възнаграждение“. В това отношение Съдът е постановил, че основната характеристика на възнаграждението се състои в това, че то представлява насрещната икономическа престация за разглежданата услуга⁸, която обикновено се договаря между доставчика и получателя на услугата, и е възприел по-скоро широко тълкуване на понятието „възнаграждение“⁹.

⁶ Решение от 9 юли 2020 г., RL (Директива относно борбата със забавяне на плащането) (C-199/19, EU:C:2020:548, т. 31).

⁷ Решение от 9 юли 2020 г., RL (Директива относно борбата със забавяне на плащането) (C-199/19, EU:C:2020:548, т. 32 и цитираната съдебна практика).

⁸ Вж. по-специално решение от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 47 и цитираната съдебна практика).

⁹ Вж. в това отношение подробния анализ на съдебната практика в неотдавнашното заключение на генерален адвокат Emiliou по дело C-372/21 (EU:C:2022:540, т. 37 и сл. и цитираната съдебна практика).

26. В настоящия случай няма съмнение, че платените от Cartrans Preda суми представляват насрещна икономическа престация за предоставените от FDE Holding услуги. От това следва, че евентуалното квалифициране на тези насрещни престации, платени за предоставената услуга, като „комисиони“ въз основа на националното право или на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане не засяга по никакъв начин квалифицирането като „услуга“ по смисъла на член 57 ДФЕС на услугите, за които се изплащат тези възнаграждения.

27. Впрочем от съдебната практика следва, че в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, целящи избягване на двойното данъчно облагане на равнището на Европейския съюз, в рамките на своята компетентност да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на премахването, ако е необходимо, със сключването на спогодби, на двойното данъчно облагане, държавите членки остават свободни да квалифицират насрещните икономически престации, платени за предоставянето на услуги, както сметнат за добре, но винаги при спазване на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС свободи на движение¹⁰.

28. В заключение, с оглед на изложените по-горе съображения считам, че на третия преюдициален въпрос, поставен от запитващата юрисдикция, следва да се отговори, че член 57 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че възмезден договор, в който основната услуга се състои във възстановяването на ДДС и на акцизите от данъчните органи на няколко държави членки, предполага предоставянето на „услуга“ по смисъла на тази разпоредба.

Б. По четвъртия и петия преюдициален въпрос

29. С четвъртия и петия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на тази разпоредба наложено на получателя на услуги по силата на законодателството на държава членка задължение да удържа данък при източника върху възнагражденията, изплатени на установен в друга държава членка доставчик на услуги, който предоставя действителни услуги в различни държави членки, при положение че не съществува такова задължение по отношение на възнагражденията, изплатени на доставчик на услуги, установен във въпросната държава членка, който предоставя същите услуги.

30. Разглежданата в главното производство правна уредба предвижда задължение за получателя на услуга да удържа при източника данък върху възнаграждението, дължимо за предоставената от чуждестранен доставчик услуга. В този контекст най-напред следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза, и по-специално като зачитат основните свободи, гарантирани от Договора за функционирането на ЕС¹¹.

¹⁰ Вж. в този смисъл решение от 24 октомври 2018 г., *Sauvage и Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, т. 22 и 24 и цитираната съдебна практика).

¹¹ Вж. *ex multis* решения от 3 март 2020 г., *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, т. 25 и цитираната съдебна практика), и последно от 24 февруари 2022 г., *Pharmacie populaire — La Sauvegarde и Pharma Santé — Réseau Solidaris* (C-52/21 и C-53/21, EU:C:2022:127, т. 21 и цитираната съдебна практика).

31. В това отношение трябва също да се припомни, че отново съгласно постоянната съдебна практика член 56 ДФЕС не допуска прилагането на национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държавите членки е по-трудно, отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава членка¹².

32. Всъщност член 56 ДФЕС изисква премахването на всички ограничения по отношение на свободното предоставяне на услуги, които се основават на факта, че доставчикът на услугата се е установил в държава членка, различна от тази, в която се предоставя услугата¹³.

33. Ограничения на свободното предоставяне на услуги са националните мерки, които забраняват, смущават или правят по-непривлекателно упражняването на тази свобода¹⁴. В този смисъл е достатъчно спорната уредба да прави по-малко привлекателно упражняването на тази свобода¹⁵.

34. Такива ограничения на свободното предоставяне на услуги са недопустими, освен ако преследват легитимна цел, съвместима с Договора за функционирането на ЕС, и са обосновани с императивни съображения от общ интерес, като в такъв случай те трябва да са годни да гарантират осъществяването на преследваната цел и да не надхвърлят необходимото за постигането ѝ¹⁶.

35. Освен това съгласно постоянната съдебна практика свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС е в полза както на доставчика, така и на получателя на услугите¹⁷.

36. В настоящия случай, както е видно от цитираните в точки 5—8 по-горе разпоредби, разглежданото национално законодателство изисква от получателите на услуги като разглежданите в главното производство, предоставяни от чуждестранни оператори, да удържат данък при източника, като приложат ставка 16 % върху brutния доход, която по силата на разпоредбите на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане може да бъде намалена на 4 %. Това задължение за удържане на данък при източника обаче не се прилага, когато същите услуги се предоставят от местни оператори, които, както е видно от преписката, се облагат с корпоративен данък със ставка 16 % върху нетния доход.

37. В това отношение Съдът вече е постановил, че независимо от последиците, които удържането на данъка при източника може да има за данъчното положение на чуждестранните доставчици на услуги, задължението да се извърши такова удържане, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността могат да направят ползването на трансгранично предоставяни

¹² Вж. ex multis решение от 24 февруари 2022 г., Pharmacie populaire — La Sauvegarde и Pharma Santé — Réseau Solidaris (C-52/21 и C-53/21, EU:C:2022:127, т. 22 и цитираната съдебна практика).

¹³ Вж. ex multis решение от 24 февруари 2022 г., Pharmacie populaire — La Sauvegarde и Pharma Santé — Réseau Solidaris (C-52/21 и C-53/21, EU:C:2022:127, т. 22 и цитираната съдебна практика).

¹⁴ Вж. ex multis решение от 27 октомври 2022 г., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, т. 23 и цитираната съдебна практика).

¹⁵ Заключение на генерален адвокат Kokott по дело X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 17 и цитираната съдебна практика).

¹⁶ Вж. ex multis решение от 27 октомври 2022 г., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, т. 24 и цитираната съдебна практика).

¹⁷ Вж. ex multis решение от 27 октомври 2022 г., NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, т. 25 и цитираната съдебна практика).

услуги по-малко привлекателно за местните получатели на услуги отколкото ползването на услугите на местни доставчици на услуги и следователно могат да подействат възпиращо на посочените получатели да ангажират чуждестранни доставчици на услуги¹⁸.

38. В настоящия случай, както посочва Cartrans Preda, е налице различно третиране на местните получатели на услуги в зависимост от това дали използват услугите на местен, или на чуждестранен доставчик. Всъщност, когато получателят на услугите използва чуждестранен доставчик, той е длъжен да удържи данък при източника върху възнагражденията, изплатени на този доставчик, което предполага допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността. Наличието на такива рискове впрочем личи ясно в настоящия случай, в който на Cartrans Preda е съобщен *ex post* оспорваният пред запитващата юрисдикция ревизионен акт.

39. При това положение различното третиране води до поставяне на местното лице, което ползва услуги на чуждестранен доставчик, в по-неблагоприятно положение, поради което трябва да се направи извод, че е налице ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип е забранено¹⁹.

40. Тази констатация не се поставя под въпрос от доводите на румънското правителство, основани на решение от 22 декември 2008 г., *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), според което при преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно²⁰.

41. Всъщност в това отношение Съдът вече е отхвърлил подобни доводи, като е отбелязал, както впрочем следва и от посочената в точка 35 по-горе съдебна практика, че доставчикът и получателят на услугите са два различни правни субекта със свои собствени интереси и всеки от тях може да претендира, в случай че правата му са накърнени, да се ползва от свободното предоставяне на услуги²¹.

42. Както е видно от точки 38 и 39 по-горе, в случай като настоящия ограничението е налице по отношение на положението на получателя на услугите и следователно не зависи от евентуалното въздействие върху положението на доставчика на услугата.

43. От същата гледна точка, за целите на съществуването на ограничението е без значение също, че по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане доставчикът на услугата може евентуално да приспадне от данъците, които плаща в държавата, в която е установен, удържаната от получателя на услугата сума поради наложеното му задължение за удържане на данък при източника. Всъщност, както е видно от точка 37 по-горе, в случай като настоящия съществуването на ограничението не зависи от последиците, които удържането на данъка при източника може да има върху данъчното положение на чуждестранните доставчици на услуги²².

¹⁸ Вж. решение от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 28 и 32).

¹⁹ Вж. в този смисъл заключението на генерален адвокат Kokott по дело X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 25).

²⁰ Румънското правителство се позовава по-специално на точки 38 и 39 от посоченото решение.

²¹ Вж. решение от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 27).

²² Вж. в това отношение решение от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 54—57).

44. Румънското правителство обаче изтъква, че разглежданата национална правна уредба представлява мярка, наложена от държавата членка за преследване на цел от общ интерес, а именно да се осигури събирането на дължимия от чуждестранните лица данък, и следователно е обоснована от необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка.

45. В това отношение, както беше припомнено в точка 34 по-горе, съгласно постоянната съдебна практика ограничението на свободното предоставяне на услуги е недопустимо, освен ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес, като освен това прилагането на това ограничение трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ²³.

46. На първо място, що се отнася до наличието на императивно съображение от общ интерес, Съдът многократно е приемал, че необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги²⁴.

47. В това отношение Съдът е отбелязал, че процедурата за удържането на данък при източника и гарантиращият нейното прилагане режим на отговорност представляват законосъобразно и подходящо средство, което да осигури данъчното облагане на доходите на установените извън облагащата държава лица, като същевременно препятстват възможността съответните доходи да останат необложени с данък както в държавата, в която е установен получилият дохода, така и в държавата по предоставяне на съответните услуги²⁵.

48. На второ място, що се отнася до възможността мярката да гарантира осъществяването на преследваната цел, в решение от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635), Съдът е постановил, че удържането на данък при източника представлява подходящо средство да се осигури ефективно събиране на дължимия данък, когато става въпрос за доставчици на услуги, които предоставят услуги на временен принцип в държава членка, различна от тази, в която са установени, и само краткосрочно остават там²⁶.

49. Считаю, че тези разсъждения важат на още по-силно основание, когато, както в настоящия случай, от една страна, чуждестранният доставчик на услуги предоставя на местно лице услуга, която действително се извършва в множество държави членки, различни от тази, от която произхожда доходът, и от друга страна, по силата на

²³ Вж. решения от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 36), и от 13 юли 2016 г., *Brisal* и *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 29).

²⁴ Вж. решения от 3 октомври 2006 г., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, т. 36), от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39), и от 13 юли 2016 г., *Brisal* и *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 39).

²⁵ Вж. решения от 3 октомври 2006 г., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, т. 36), и от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39).

²⁶ Вж. точка 42.

националното законодателство и на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане възнагражденията за тези услуги се облагат в държавата членка, в която е установен получателят на услугите²⁷.

50. На трето място, що се отнася до въпроса дали тази мярка надхвърля необходимото за осигуряване на ефективно събиране на дължимия данък, Съдът вече е имал повод да приеме, че мярка, която предвижда удържане при източника на дължимия от чуждестранно лице данък, не представлява непременно по-ограничителна и по-тежка мярка в сравнение с прякото облагане с данъка на чуждестранния доставчик на услуги, така че тя може да се обоснове с необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка²⁸.

51. Накрая, в съдебното заседание е обсъден рискът от двойно данъчно облагане в случай като настоящия, при който по силата на националното законодателство на държавата членка, в която е установен получателят на услугите, се облагат, чрез налагане на задължение за удържане *ex post* на данък при източника, възнагражденията, изплатени на доставчика за съответните услуги, когато този доставчик вече е доказал, че е платил данъка в държавата членка, в която е установен.

52. В това отношение ще отбележа обаче, от една страна, че в съдебното заседание румънското правителство подчертава, че Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане²⁹ предвижда възможност от дължимите в Дания данъци върху доходите, получени в Румъния, да се приспадат данъците, дължими върху тези доходи в другата държава членка, т.е. в Румъния. Румънското правителство също така пояснява, че тази разпоредба допуска възможността това приспадане да се ползва *ex post*, т.е. включително когато данъкът, който се дължи върху тези доходи в държавата, в която е установен доставчикът на услугите, вече е бил платен. В този случай се признава данъчен кредит, който може да бъде взет предвид за дължимия през следващите данъчни години данък.

53. Разбира се, както подчертава Комисията в съдебното заседание, тази възможност за ползване на данъчен кредит не изключва напълно риска от двойно данъчно облагане на тези доходи. Такъв например е случаят, когато доставчикът на услуги по някаква причина не е задължен да плаща данъци през следващите години в държавата, в която е установен, и следователно не може да ползва посочения данъчен кредит. Това обаче не води непременно до несъвместимост на това положение с правото на Съюза. Всъщност в това

²⁷ В това отношение, що се отнася до проведеното в съдебното заседание обсъждане относно упражняването от държавите членки на техните данъчни правомощия в подобно положение, отбелязвам, че съгласно принципите на международното данъчно право принципът на териториалност (широко приет на международно равнище и в практиката на Съда; вж. в това отношение *ex multis* заключението на генерален адвокат Bobek по дело Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, т. 20 и цитираната съдебна практика) налага два критерия по отношение на данъчните правомощия на държавите: *субективен*, свързан с мястото на установяване, и *обективен*, свързан с „източника на дохода“. Така по правило дадена държава облага неограничено местните си лица, а чуждестранните — ограничено до доходите, реализирани на територията на държавата (принцип на установяване и принцип на облагане при източника, като и двата произтичат от принципа на териториалност; вж. заключението на генерален адвокат Kokott по дело Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, т. 45), както и заключението на генерален адвокат Kokott по дело Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, т. 55). Тъй като разглежданият в конкретния случай доход произхожда от държавата членка, в която е установен получателят на услугата, на пръв поглед не изглежда да възниква проблем със законността, поне от гледна точка на принципа на териториалност, на упражняването на данъчните правомощия на тази държава членка върху така получените доходи дори ако услугите са предоставени действително извън тази държава членка. Освен това въпросът за евентуалната несъвместимост с правото на Съюза на упражняването на данъчните правомощия от въпросната държава членка е деликатен въпрос, който не е предмет на поставените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси и излиза извън рамките на настоящото дело.

²⁸ Вж. решение от 18 октомври 2012 г., X (C-498/10, EU:C:2012:635, т. 52 и 53).

²⁹ Румънското правителство се позовава на член 25, параграф 2, буква а) от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.

отношение от съдебната практика следва, че доколкото действащото право на Съюза не установява общи критерии за разпределянето на правомощията между държавите членки по отношение на премахването на двойното данъчно облагане в рамките на Съюза, такова двойно данъчно облагане не е непременно изключено при всички обстоятелства³⁰.

54. Считаю, че от всички изложени по-горе съображения следва, че на четвъртия и петия преюдициален въпрос, поставени от запитващата юрисдикция, следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че задължението, наложено по силата на правната уредба на държава членка, на получателя на услугите да удържа при източника данъка върху възнагражденията, изплатени на установените в друга държава членка доставчици на услуги, които предоставят действителни услуги в различни държави членки, докато такова задължение не съществува по отношение на възнагражденията, изплатени на установените във въпросната държава членка доставчици на услуги, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на тази разпоредба, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността. Доколкото ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от посочената национална правна уредба, следва от задължението да се удържа данък при източника, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността, това ограничение може да се обоснове с необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка, и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

В. По шестия преюдициален въпрос

55. С шестия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че е налице ограничение на свободното предоставяне на услуги, когато данъкът върху възнагражденията, получени от чуждестранен доставчик на определени услуги — събиран чрез удържането на данък при източника от получателя на услугите — възлиза на 4 % или евентуално на 16 % от brutния размер на тези възнаграждения, докато корпоративният данък върху възнагражденията, получени от местен доставчик на същите услуги, възлиза на 16 % от нетния размер на тези възнаграждения.

56. Целта на въпроса на запитващата юрисдикция е да се установи дали удържането на данък при източника като разглежданото в главното производство също представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, когато това удържане при източника на данъка върху доходите, получени от чуждестранни оператори, се прилага върху brutните доходи, докато местните оператори се облагат върху нетните доходи.

57. В това отношение следва да се отбележи, че Съдът вече е постановил, че член 56 ДФЕС не допуска национална данъчна правна уредба, която при облагането на чуждестранните лица като правило взема предвид brutните доходи, без приспадане на оперативните разходи, докато местните лица се облагат въз основа на нетните си приходи, след приспадане на тези разходи³¹.

³⁰ Вж. в този смисъл и по аналогия решение от 25 февруари 2021 г., *Société Générale* (C-403/19, EU:C:2021:136, т. 29 и цитираната съдебна практика).

³¹ Решения от 12 юни 2003 г., *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, т. 29 и 55), от 3 октомври 2006 г., *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, т. 42), от 15 февруари 2007 г., *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, т. 23), и от 13 юли 2016 г., *Brisal* и *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 24).

58. В настоящия случай, както е видно от точка 8 по-горе, националната правна уредба налага данък, удържан при източника в размер на 16 % върху насрещните престации, дължими за доставки на услуги като разглежданата в главното производство, предоставяни от чуждестранни доставчици. По силата на Спогодбата между Румъния и Дания за избягване на двойното данъчно облагане този данък, удържан при източника, може да бъде намален на 4 %. Удържаният при източника данък се изчислява въз основа на brutния размер на възнагражденията на чуждестранните доставчици на услуги, докато корпоративният данък, дължим от местните доставчици на услуги, е в размер на 16 % от нетната сума.

59. От това следва, че данъкът, удържан при източника в размер на 16 %, прилаган върху brutна основа, очевидно поставя чуждестранния доставчик в по-неблагоприятно положение в сравнение с местния доставчик. Ако обаче ставката на данъка при източника, предвидена в Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, е в размер на 4 %, приложима към brutния размер на възнаграждението, и на чуждестранния доставчик на услуги не е дадена възможност да приспадне оперативните разходи, свързани с тази услуга, прилагането на ставката от 16 % към нетното възнаграждение ще бъде в полза на местния доставчик на услуги, ако общият данък, дължим от чуждестранния доставчик при прилагане на ставката за данък при източника от 4 % върху brutната основа, е по-висок от данъка, който би бил дължим от него при прилагане на ставката от 16 % върху нетния доход, т.е. ако съответните оперативни разходи могат да бъдат приспаднати от възнаграждението, изплатено от получателя на услугата.

60. В този контекст, с оглед на посочената в точка 57 по-горе съдебна практика, следва да се заключи, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която доходите от възнаграждения за предоставените услуги от чуждестранните доставчици на услуги се облагат, без да им бъде дадена възможност да приспаднат пряко свързаните с тази дейност оперативни разходи, докато на местните доставчици на услуги е призната тази възможност, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, забранено по принцип по силата на член 56 ДФЕС³².

61. Обстоятелството, че по отношение на чуждестранните доставчици на услуги евентуално може да се приложи по-благоприятна данъчна ставка от прилаганата по отношение на местните доставчици на услуги, не може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги като посоченото в предходната точка.

62. Всъщност в това отношение, на първо място, Съдът многократно е приемал, че неблагоприятно данъчно третиране, което противоречи на основна свобода, не може да се счита за съвместимо с правото на Европейския съюз поради наличието на други предимства, дори да се предположи, че такива предимства съществуват³³.

³² Вж. в този смисъл решение от 13 юли 2016 г., *Brisal* и *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 28).

³³ Вж. в този смисъл решения от 13 юли 2016 г., *Brisal* и *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 31—33 и цитираната съдебна практика), и по аналогия, от 22 ноември 2018 г., *Sofina* и др. (C-575/17, EU:C:2018:943, т. 37 и 38).

63. На второ място, в практиката си Съдът е направил ясно разграничение между възможността за отчитане на оперативните разходи, от една страна, и размера на данъчната ставка, от друга страна³⁴. Така той е приел, че отказът да се допусне приспадане на оперативните разходи, пряко свързани с облагаемата дейност на чуждестранно лице, сам по себе си нарушава свободата на предоставяне на услуги³⁵.

64. Следователно принципното нарушение на правото на свободно предоставяне на услуги на чуждестранните лица поради липсата на възможност за приспадане на разходите за финансиране, пряко свързани с облагаемата дейност, не може да бъде компенсирано с данъчна ставка, която е по-ниска в сравнение с прилаганата за местни лица³⁶.

65. Впрочем от практиката на Съда следва, че за оперативни разходи, свързани пряко с приходите, получени в държавата членка, където се осъществява дейността, следва да се считат разходите, които са предизвикани от тази дейност и следователно са необходими за упражняването ѝ³⁷.

66. В това отношение, изглежда, няма съмнение, че разглежданите в главното производство услуги, а именно възстановяването на ДДС в държавите членки, в които получателят на услугите предоставя услуги по автомобилен превоз, генерират оперативни разходи като свързаните с установяването на контакт с данъчните органи на различни държави членки или с получаването на данъчни и правни консултации.

67. Впрочем запитващата юрисдикция, която е сезирана със спора в главното производство и трябва да поеме отговорността за съдебното решение, което ще бъде постановено, трябва да определи при решаването на този спор, от една страна, кои от евентуално декларираните разходи могат да се считат за оперативни разходи, пряко свързани с разглежданата дейност по смисъла на националното законодателство, и от друга страна, каква част от общите разходи може да се счита за пряко свързана с тази дейност³⁸.

68. В заключение, според мен от горепосочените съображения става ясно, че на шестия преюдициален въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, по силата на която доходите от възнаграждения за предоставените услуги от чуждестранните доставчици на услуги по правило се облагат, без да им бъде дадена възможност да приспаднат пряко свързаните с тази дейност оперативни разходи, докато местните доставчици на услуги разполагат с такава възможност. Националният съд следва да прецени въз основа на своето национално право кои оперативни разходи могат да се считат за пряко свързани с разглежданата дейност.

³⁴ Решение от 12 юни 2003 г., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, т. 1 и 2 от диспозитива).

³⁵ Заключение на генерален адвокат Kokott по дело Brisal и KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:182, т. 48).

³⁶ Заключение на генерален адвокат Kokott по дело Brisal и KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:182, т. 54).

³⁷ Вж. в този смисъл решения от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 46 и цитираната съдебна практика), и от 6 декември 2018 г., Montag (C-480/17, EU:C:2018:987, т. 33 и цитираната съдебна практика).

³⁸ Вж. в този смисъл решение от 13 юли 2016 г., Brisal и KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, т. 52 и цитираната съдебна практика).

IV. Заключение

69. С оглед на гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на третия, четвъртия, петия и шестия от поставените от Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова, Румъния) преюдициални въпроси по следния начин:

„1) Член 57 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че

възмезден договор, в който основната услуга се състои във възстановяването на ДДС и на акцизите от данъчните органи на няколко държави членки, предполага предоставянето на „услуга“ по смисъла на тази разпоредба.

2) Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че

задължението, наложено по силата на правната уредба на държава членка, на получателя на услугите да удържа при източника данъка върху възнагражденията, изплатени на установените в друга държава членка доставчици на услуги, които предоставят действителни услуги в различни държави членки, докато такова задължение не съществува по отношение на възнагражденията, изплатени на установените във въпросната държава членка доставчици на услуги, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на тази разпоредба, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността.

Доколкото ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от посочената национална правна уредба, следва от задължението да се удържа данък при източника, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността, това ограничение може да се обоснове с необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка, и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел.

3) Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска национална правна уредба, по силата на която доходите от възнаграждения за предоставените услуги от чуждестранните доставчици на услуги по правило се облагат, без да им бъде дадена възможност да приспаднат пряко свързаните с тази дейност оперативни разходи, докато местните доставчици на услуги разполагат с такава възможност.

Националният съд следва да прецени въз основа на своето национално право кои оперативни разходи могат да се считат за пряко свързани с разглежданата дейност“.