



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

18 октомври 2012 година *

„Свободно предоставяне на услуги — Ограничения — Данъчно законодателство — Удържане на данък при източника върху възнагражденията, което трябва да се приложи от установения на национална територия получател на доставка на услуги върху възнаграждението, дължимо на доставчик на услуги, установен в друга държава членка — Липса на такова задължение, когато услугата се предоставя от лице, установено в същата държава членка“

По дело C-498/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 24 септември 2010 г., постъпил в Съда на 14 октомври 2010 г., в рамките на производство по дело

X NV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (първи състав),

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

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,

секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 ноември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за X NV, от г-н F. A. Engelen и г-н S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- за нидерландското правителство, от г-жа В. Koopman и г-жа С. Wissels, в качеството на представители,
- за белгийското правителство, от г-н J.-С. Halleux и г-жа М. Jacobs, в качеството на представители,
- за германското правителство, от г-н Т. Henze и г-н J. Möller, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

- за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-жа N. Rouam, в качеството на представители,
- за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- за шведското правителство, от г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на представители,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 декември 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 56 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между X NV (наричан по-нататък „X“), полупрофесионален футболен клуб („betaaldvoetbalorganisatie“), установен в Нидерландия, и Staatssecretaris van Financiën по повод на извършеното удържане на данък при източника върху възнаградението, изплатено на доставчик на услуги, който е установен в друга държава членка.

Правна уредба

Нидерландското право

- 3 Съгласно член 1 от Закона за данъка върху възнаграденията от 1964 г. (Wet op de loonbelasting 1964, наричан по-нататък „Wet LB 1964“):

„С пряк данък, наименуван „данък върху възнаграденията“, се облагат работниците или техните работодатели, които удържат данъка, творците, професионалните спортисти, чуждестранните дружества и другите физически лица, определени от настоящия закон или по силата на неговите разпоредби“.

- 4 До 1 януари 2007 г. член 5b, параграфи 1 и 3 от Wet LB 1964 предвижда следното:

„1. За целите на прилагането на настоящия закон и на разпоредбите, основаващи се на него, под „чуждестранно дружество“ се разбира група от физически или юридически лица, които не пребивават или съответно не са установени основно в Нидерландия, чиито членове заедно или поотделно се изявяват като творци или практикуват по занятие определен вид спорт в Нидерландия по силата на краткосрочен договор или временно на друго основание.

[...]

3. Ако член на чуждестранно дружество се изявява или практикува по занятие определен вид спорт в рамките на трудовоправно отношение с лице, което отговаря за удържането на данъка и не е установено в Нидерландия, данъкът върху възнагажденията се събира в съответствие с приложимите за чуждестранното дружество разпоредби“.

5 От 1 януари 2007 г. този член има следното съдържание:

„За целите на прилагането на настоящия закон и на разпоредбите, основаващи се на него, под „чуждестранно дружество“ се разбира група от физически лица или образувания, които не пребивават или съответно не са установени основно в Нидерландия, чиито членове заедно или поотделно се изявяват като творци или практикуват по занятие определен вид спорт в Нидерландия по силата на краткосрочен договор, освен:

[...]

2. ако е установено, в съответствие с правилата, наложени с министерско постановление, че дружеството е съставено основно от членове, пребиваващи или установени в страна, с която Кралство Нидерландия е сключило спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, или ако пребивават или са установени в Нидерландия, Нидерландските Антили или Аруба“.

6 Член 8а, параграф 1 от Wet LB 1964 предвижда:

„Отговорно за удържането на данъка по отношение на творец, професионален спортист или чуждестранно дружество, ако културното или спортното мероприятие се основава на краткосрочен договор:

a. когато хонорарът се получава от лицето, с което е уговорено провеждането на културното или спортното мероприятие, е лицето, с което е уговорено провеждането на културното или спортното мероприятие,

b. когато хонорарът се получава от трето лице — това лице“.

7 Член 35g от Wet LB 1964 гласи:

„1. Що се отнася до чуждестранните дружества, данъкът се събира в зависимост от хонорара.

2. „Хонорар“ е сборът от сумите, получени от чуждестранното дружество за провеждането на културното или спортното мероприятие в Нидерландия. Хонорарът включва възстановяванията на разходите, както и правата за получаване, след изтичането на определен период от време или при определени условия, на едно или няколко плащания или на една или няколко услуги.

3. Не се включват в хонорара:

a. обезщетенията и услугите, отнасящи се до консумациите и храната [...],

b. обезщетенията, целящи да покрият разходите за път и пребиваване — различни от пътните разходи с лично превозно средство, — които са необходими за доброто провеждане на културното или спортното мероприятие, ако дружеството представи разходооправдателните документи на лицето, което удържа данъка, и ако последното ги съхранява и ги държи на разположение с оглед на осъществяването на контрол,

c. услугите, целящи да се избегнат разходите за път и пребиваване, които са необходими за доброто провеждане на културното или спортното мероприятие,

[...]

4. Хонорарът не включва това, което може да бъде прието, по силата на решение на инспектора, за обезщетение, което не се включва в хонорара (решение относно възстановяването на разходите). Решението относно възстановяването на разходите се съобщава от инспектора при направено искане и подлежи на обжалване. Искането се подава от дружеството или от лицето, което удържа данъка, преди провеждането на културното или спортното мероприятие, или от лицето, което удържа данъка, до един месец след мероприятиято. [...]“.

- 8 Член 35h, параграф 1 от Wet LB 1964 гласи, че дължимият данък възлиза на 20 % от хонорара.

Спогодбата между Кралство Нидерландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия

- 9 Член 17 от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане и за предотвратяване укриването на данъци, по-специално на данъците върху доходите и данъците върху имуществото, сключена на 7 ноември 1980 г. между Кралство Нидерландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (наричана по-нататък „спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“), предвижда:

„1. Независимо от разпоредбите на членове 14 и 15, печалбите или доходите, които местно лице за една от договарящите държави получава от личната си дейност, упражнявана в другата договаряща държава в качеството на творец, участващ в представления [...] , или в качеството на спортист, се облагат в последната държава.

2. Когато печалбите или доходите от дейност, която участващите в представления творци или спортистите упражняват лично и в това си качество, не се предоставят на самите творци или спортисти, а на друго лице, тези печалби или доходи подлежат на облагане, независимо от разпоредбите на членове 7, 14 и 15, в договарящата държава, където са извършени творческите или спортните дейности“.

- 10 Член 22, параграф 1 от тази спогодба гласи следното:

„Като се имат предвид разпоредбите на законодателството на Обединеното кралство относно възможността да се приспадне дължимият извън Обединеното кралство данък от дължимия в Обединеното кралство данък (разпоредби, които не могат да противоречат следния общ принцип):

- a. нидерландският данък, дължим съгласно нидерландското законодателство и в съответствие с разпоредбите на настоящата спогодба било пряко, било посредством удръжки върху печалбите, доходите или капиталовите печалби, получени в Нидерландия (с изключение — в случая на дивидентите — на данъка върху печалбите от които са били изплатени дивидентите), може да бъде приспаднал от данъка, изчислен в Обединеното кралство върху същите печалби, доходи или капиталови печалби, върху които е бил изчислен нидерландският данък;

[...]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 11 През юли 2002 г. и през март 2004 г. X се договаря да играе приятелска футболна среща с два полупрофесионални футболни клуба, установени в Обединеното кралство. Футболните мачове се играят в Нидерландия през август 2002 г. и съответно през август 2004 г.

- 12 X плаща на тези клубове съответно 133 000 EUR и 50 000 EUR за въпросните мачове. Посочените клубове не изплащат на играчите си тези суми.
- 13 Тъй като не удържа и не внася данъка върху възнагражденията върху посочените суми, на X са връчени ревизионни актове във връзка с данъка върху възнагражденията съответно за 26 050 EUR и за 9 450 EUR, което съответства на 20 % от същите суми след приспадането на определени разходи.
- 14 Rechtbank te 's-Gravenhage, сезиран като първа инстанция от X срещу решенията, отнасящи се до тези ревизионни актове, отменя посочените решения, както и посочените ревизионни актове.
- 15 По въззивна жалба на Staatssecretaris van Financiën Gerechtshof te 's-Gravenhage отменя съдебните решения на Rechtbank te 's-Gravenhage с решение от 1 декември 2008 г.
- 16 Тъй като счита, че нидерландската правна уредба представлява ограничение по смисъла на член 56 ДФЕС, което не може да бъде обосновано, X подава касационна жалба срещу решението на Gerechtshof te 's-Gravenhage пред Hoge Raad der Nederlanden.
- 17 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Следва ли член 56 ДФЕС да се тълкува в смисъл, че е налице ограничение на свободното предоставяне на услуги, ако получателят на услуга, предоставена от установено в друга държава членка лице, е задължен от законодателството на държавата членка, в която той е установен и в която се предоставя тази услуга, да удържи данък върху дължимото възнаграждение за предоставената услуга, при положение че липсва подобно задължение за удържане на данък по отношение на доставчик на услуги, установен в същата държава членка като получателя на услугата?
 - 2) а) Ако с отговора на предходния въпрос се установи, че разпоредба, задължаваща получателя на конкретната услуга да удържи данък, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, може ли това ограничение да бъде обосновано с необходимостта да се гарантират данъчното облагане и събирането на данъците, дължими от чуждестранни дружества, които само краткосрочно остават на територията на Нидерландия и трудно могат да бъдат контролирани, което води до проблеми при упражняване на предоставените на Нидерландия правомощия за данъчно облагане?
б) В този случай релевантно ли е обстоятелството, че на по-късен етап правната уредба е изменена по отношение на ситуации като разглежданата в смисъл, че едностранно се отменя този механизъм за данъчно облагане, тъй като прилагането му се е оказало трудно и неефективно?
 - 3) Тази правна уредба надхвърля ли необходимото предвид възможностите за взаимопомощ при събирането на данъци, които са налични по-специално съгласно Директива 76/308/ЕИО [на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 73, стр. 18; Специално издание на български език, глава 2, том 1, стр. 35), изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 година (ОВ L 175, стр. 17; Специално издание на български език, глава 2, том 14, стр. 148, наричана по-нататък „Директива 76/308“)]?

- 4) За отговора на предходните въпроси релевантно ли е обстоятелството, че данъкът върху полученото възнаграждение, дължим в държавата членка, в която е установен получателят на услугите, може да се прихване с дължимия данък върху това възнаграждение в другата държава членка?“.

По преюдициалните въпроси

- 18 В самото начало следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (вж. по-специално Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 36, Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta*, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 16 и Решение от 18 юни 2009 г. по дело *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 24).

По първия въпрос

- 19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали 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 удържи данък при източника върху възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в друга държава членка, когато подобно задължение не съществува по отношение на възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в разглежданата държава членка, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на тази разпоредба.
- 20 Важно е най-напред да се отбележи, че член 56 ДФЕС не допуска прилагане на каквато и да е национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държави членки се затруднява в по-голяма степен отколкото предоставянето на услуги само в рамките на определена държава членка (вж. по-специално Решение от 11 юни 2009 г. по дело *X и Passenheim-van Schoot*, C-155/08 и C-157/08, Сборник, стр. I-5093, точка 32, както и цитираната съдебна практика).
- 21 Всъщност в съответствие с практиката на Съда 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 услугата (вж. Решение от 3 октомври 2006 г. по дело *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Recueil, стр. I-9461, точка 31 и Решение от 15 февруари 2007 г. по дело *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, Сборник, стр. I-1425, точка 20).
- 22 Представляват ограничения на свободното предоставяне на услуги националните мерки, които забраняват, пречат или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (вж. по-специално Решение от 4 декември 2008 г. по дело *Jobra*, C-330/07, Сборник, стр. I-9099, точка 19 и Решение от 22 декември 2010 г. по дело *Tankreederei I*, C-287/10, Сборник, стр. I-14233, точка 15).
- 23 Освен това съгласно постоянната практика на Съда член 56 ДФЕС предоставя права не само на самия доставчик на услуги, но и на получателя на услугите (вж. Решение от 26 октомври 1999 г. по дело *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Recueil, стр. I-7447, точка 34, Решение по дело *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, посочено по-горе, точка 32, както и Решение от 1 юли 2010 г. по дело *Dijkman и Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Сборник, стр. I-6645, точка 24).

- 24 Кралство Нидерландия задължава получателите на услуги, които ангажират чуждестранни доставчици на услуги в областта на спорта, да удържат данък при източника с минимална ставка 20 % върху възнагражденията на посочените чуждестранни доставчици. Обратно, в хипотезата на местен доставчик на услуги, за получателя на разглежданите услуги не съществува такова задължение.
- 25 В това отношение правителствата, представили становища пред Съда, се позовават на Решение от 22 декември 2008 г. по дело *Truck Center* (C-282/07, Сборник, стр. I-10767) и изтъкват, че разликата в третирането между възнагражденията, изплатени на местните доставчици, и възнагражденията, изплатени на чуждестранните доставчици, се обяснява с прилагането на две различни техники на облагане към данъчнозадължени лица, които се намират в различни положения. Всъщност, макар възнаграждението на доставчици на услуги, установени в Нидерландия, да не подлежи на удържане на данък при източника, същите тези доставчици се облагат пряко с корпоративен данък или евентуално с нидерландския данък върху доходите. Необходимостта от прилагането на различни техники за данъчно облагане се обяснявала със становището на Кралство Нидерландия, което е различно според това дали става въпрос за местни доставчици на услуги, които са пряко подчинени на контрола на нидерландските данъчни органи, или за чуждестранни доставчици на услуги, по отношение на които тази държава членка действа в качеството си на държава — източник на доходите, и поради това не може само да установи и събере данъчните вземания от данъчнозадълженото лице, а е длъжна и да сътрудничи с данъчните органи на държавата, където е установено това лице.
- 26 Несъмнено Съдът вече е приел прилагането към бенефициерите на доходи от капитали на различни техники на данъчно облагане според това дали тези дружества са местни или чуждестранни лица, като тази разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни (Решение по дело *Truck Center*, посочено по-горе, точка 41). Тъй като посочената разлика в третирането освен това не осигурява непременно предимство на местните дружества бенефициери, Съдът е постановил, че тя не съставлява ограничение на свободата на установяване (Решение по дело *Truck Center*, посочено по-горе, точки 49 и 50).
- 27 Все пак, както отбелязва генералният адвокат в точка 32 от заключението си, доставчикът и получателят на услугите са два различни правни субекта със свои собствени интереси и всеки един от тях може да претендира, в случай че правата му са накърнени, да се ползва от свободното предоставяне на услуги.
- 28 Налага се обаче изводът, 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 услуги по-малко привлекателно за местните получатели на услуги отколкото ползването на услугите на местни доставчици на услуги и да подейства възпиращо на посочените получатели да ангажират чуждестранни доставчици на услуги.
- 29 Този извод не се променя от доводите на нидерландското правителство, че въздействието на допълнителната административна тежест, наложена на получателя на услугите, от една страна, било незначително, доколкото той вече отговарял за извършването на други удържки на данък при източника и за превеждането на удържаните суми на данъчната администрация, и от друга страна, се компенсирало с облекчаване на административната тежест на чуждестранния доставчик на услуги, който освен административните си задължения към данъчната администрация на държавата членка, в която е установен, не трябвало да подава данъчна декларация в Нидерландия.

- 30 В това отношение е достатъчно да се припомни, че дори когато са с малък обхват или несъществено значение, ограниченията на основните свободи са забранени от Договора за функциониране на ЕС (вж. в този смисъл Решение от 15 февруари 2000 г. по дело Комисия/Франция, C-34/98, Recueil, стр. I-995, точка 49, Решение от 11 март 2004 г. по дело Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, стр. I-2409, точка 43, Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точка 50 и Решение по дело Dijkman и Dijkman-Lavaleije, посочено по-горе, точка 42).
- 31 Освен това, съгласно практиката на Съда, неблагоприятното данъчно третиране, което противоречи на някоя от основните свободи, не може да се приеме за съвместимо с правото на Съюза поради наличието на други предимства, дори и да се предположи, че такива предимства съществуват (вж. в този смисъл Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 61, както и Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 75 и Решение по дело Dijkman et Dijkman-Lavaleije, посочено по-горе, точка 41).
- 32 Поради това следва да се приеме, че наложеното на получателя на услугите задължение да удържи данък при източника върху възнагражденията, изплатени на чуждестранните доставчици на услуги, когато подобно удържане при източника не се прилага за възнагражденията, изплатени на местните доставчици на услуги, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността.
- 33 Тази констатация не може да засегне, както отбелязва генералният адвокат в точка 39 от своето заключение, отговора на въпроса, който впрочем не е предмет на настоящото преюдициално запитване, дали удържане при източника като разглежданото в главното производство представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги и в хипотезата, в която води до налагане на по-голяма данъчна тежест върху доставката на услуги от чуждестранен доставчик в сравнение с тази, която понася доставка на услуги, извършена от местен доставчик. Доколкото подобно удържане може да има отражение върху разходите за предоставянето на въпросните услуги, то действително може да действа възпиращо както на чуждестранния доставчик, да извърши тази дейност, така и на получателя на услугата, да ангажира такъв доставчик.
- 34 Предвид гореизложеното, на първия въпрос 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 удържи данък при източника върху възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в друга държава членка, когато подобно задължение не съществува по отношение на възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в разглежданата държава членка, 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.

По втория и третия въпрос

- 35 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, може да се обоснове с необходимостта да се осигури ефективното събиране на данъка и не надхвърля необходимото за постигането на тази цел, дори като се имат предвид възможностите за взаимопомощ при събирането на данъците, които се предлагат от Директива 76/308. Тази юрисдикция освен това си задава въпроса дали следва да се отчете обстоятелството, че

посочената национална правна уредба е била изменена, тъй като Кралство Нидерландия е отменило разглеждания в главното производство механизъм за удържане на данък при източника.

- 36 Както следва от постоянната съдебна практика, ограничението на свободното предоставяне на услуги е недопустимо, освен ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай прилагането на това ограничение трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение по дело Tankreederei I, посочено по-горе, точка 19 и цитираната съдебна практика).
- 37 Съгласно постоянната съдебна практика възможността приетите от дадена държава членка разпоредби да са необходими и пропорционални не е изключена само поради обстоятелството че посочената държава е избрала система за закрила, различна от приетата в друга държава членка (вж. Решение от 14 октомври 2004 г. по дело Omega, C-36/02, Recueil, стр. I-9609, точка 38), като тези разпоредби трябва да се преценяват само с оглед на целите, преследвани от националните органи на заинтересованата държава членка, и на равнището на защита, което те възнамеряват да осигурят (вж. в този смисъл Решение от 21 септември 1999 г. по дело Läära и др., C-124/97, Recueil, стр. I-6067, точка 36, Решение от 21 октомври 1999 г. по дело Zenatti, C-67/98, Recueil, стр. I-7289, точка 34 и Решение от 11 септември 2003 г. по дело Anomar и др., C-6/01, Recueil, стр. I-8621, точка 80).
- 38 От това по аналогия следва, че последващата отмяна от дадена държава членка на конкретна мярка не може да предопредели нито дали тази мярка е подходяща за постигането на преследваната цел, нито дали е съразмерна, като това трябва да се преценява само от гледна точка на преследваната цел.
- 39 Съдът вече е постановил, 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 услуги. Всъщност според Съда процедурата за удържането на данъка 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, както 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 услуги (Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, точка 36).
- 40 Правителствата, представили становища пред Съда, изтъкват, че такава обосновка трябва да се приеме по отношение на разглежданото в главното производство законодателство.
- 41 Нидерландското правителство обяснява по-специално че разглежданото в главното производство удържане на данък при източника е въведено след като данъчната администрация е установила, че системата, основана на данъчнооблагателни актове, изпращани индивидуално на всеки чуждестранен доставчик на услуги, се е оказала неефективна поради трудностите и административната тежест, която създавала подобна система за посочените чуждестранни доставчици, както и за администрацията. Според нидерландското правителство удържането на данък при източника, което се прилага за изплатените на спортните клубове възнаграждения, от които се приспадат съответните разходи, позволява облагането на доходите на играчите по по-лесен и ефективен начин от гледна точка както на последните, така и на администрацията.

- 42 В това отношение следва да се констатира, че 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 там, удържането на данък при източника представлява подходящо средство да се осигури ефективно събиране на дължимия данък.
- 43 Следва още да се провери дали тази мярка не надхвърля необходимото за осигуряване на ефективно събиране на дължимия данък, предвид по-специално на възможностите, които са налични съгласно Директива 76/308 в областта на взаимопомощта при събирането на данъци.
- 44 Директива 76/308 установява общи правила относно взаимопомощта, за да гарантира събирането на вземания, свързани с някои мита и някои налози и данъци (Решение от 14 януари 2010 г. по дело *Kyrián*, C-233/08, Сборник, стр. I-177, точка 34). В съответствие с разпоредбите на тази директива държава членка може да помоли друга държава членка за помощ по отношение на събирането на данъка върху доходите, дължим от данъчнозадължено лице, което пребивава в последната държава членка (вж. Решение от 9 ноември 2006 г. по дело *Turpeinen*, C-520/04, Recueil, стр. I-10685, точка 37).
- 45 От съображения от първо до трето от Директива 76/308 следва, че тя има за цел да премахне пречките за създаването и функционирането на общия пазар, които произтичат от ограничения териториален обхват на националните разпоредби в областта на събирането на вземания.
- 46 Така Директива 76/308 предвижда мерки за помощ под формата на съобщаване на необходима за събирането информация, на уведомяване на адресата за актовете и на събиране на вземания, за които е налице изпълнително основание.
- 47 Разширяването на приложното поле на Директива 76/308 по-специално до вземанията във връзка с данъците върху доходите с Директива 2001/44 цели, както следва от съображения 1—3 от последната директива, да осигури „[данъчния] неутралитет на вътрешния пазар“ и да защити финансовите интереси по-конкретно на държавите членки предвид разрастването на данъчните измами (вж. Решение от 29 април 2004 г. по дело Комисия/Съвет, C-338/01, Recueil, стр. I-4829, точка 68). Макар Директива 2001/44 да извършва определено сближаване на националните разпоредби в данъчната област, тъй като задължава всички държави членки да третират като национални вземанията, които произхождат от другите държави членки (Решение по дело Комисия/Съвет, посочено по-горе, точка 75), тя не претендира, както отбелязва генералният адвокат в точка 53 от своето заключение, да замести удържането на данък при източника като техника по събирането на данъка.
- 48 В конкретния случай следва да се констатира, че отмяната на механизма за удържане на данък при източника и използването на условията и реда за взаимопомощ несъмнено биха позволили да се премахне ограничението на свободното предоставяне на услуги, наложено на получателя на услуги от разглежданата в главното производство национална правна уредба.
- 49 Все пак такава отмяна не би отстранила непременно всички формални изисквания, които са в тежест на получателя на услуги. Всъщност, както отбелязват някои правителства, представили становища пред Съда, удържането на данък при източника позволява на данъчната администрация да узнае за данъчното събитие във връзка с данъка, дължим от чуждестранния доставчик на услуги. При липсата на такова удържане данъчната администрация на съответната държава членка вероятно би била принудена да наложи на получателя на услуги, установен на територията на последната държава, задължението да декларира престацията, извършена от чуждестранния доставчик на услуги.
- 50 Наред с това отмяната на механизма за удържане на данък при източника би довела до необходимостта от облагането с данък на чуждестранния доставчик на услуги, което би могло да се окаже, както отбелязва генералният адвокат в точка 58 от заключението си, значителна

тежест за този доставчик, доколкото той трябва да подава данъчна декларация на чужд за него език и да се справя с данъчна система на държава членка, различна от тази, в която е установен. Това положение би могло да подежда възпиращо на чуждестранния доставчик да предоставя услуги в съответната държава членка и в крайна сметка за получателя на услугите би станало дори по-трудно да ползва услуги от държава членка, различна от тази, в която е установен.

- 51 Освен това такова директно облагане на чуждестранния доставчик на услуги би довело и до съществени административни разходи за данъчните органи на получателя на услугите за множеството единично предоставяни услуги.
- 52 С оглед на всички тези съображения следва да се констатира, както отбелязва генералният адвокат в точка 59 от заключението си, че прякото облагане с данъка на чуждестранния доставчик на услуги не е задължително да съставлява по-малко ограничителна мярка в сравнение с удържането на данък при източника.
- 53 Предвид гореизложеното, на втория и третия въпрос следва да се отговори, че доколкото ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, следва от задължението да се удържи 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, дори като се имат предвид възможностите за взаимопомощ при събирането на данъците, които се предлагат от Директива 76/308. По-късната отмяна на разглеждания в главното производство механизъм за удържане на данък при източника не може да предопредели нито дали тази мярка е подходяща за постигането на преследваната цел, нито дали е съразмерна, като това трябва да се преценява само от гледна точка на преследваната цел.

По четвъртия въпрос

- 54 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали е необходимо за преценката представлява ли забранено от член 56 ДФЕС ограничение на свободното предоставяне на услуги задължението на получателя на услуги да удържи данък при източника, тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността, да се знае дали чуждестранният доставчик на услуги може да приспадне данъка, удържан в Нидерландия, от данъка, дължим в държавата членка, в която е установен.
- 55 Впрочем, както е посочено в точка 28 от настоящото съдебно решение, задължението да се извърши такова удържане може да направи ползването на трансгранично предоставяни услуги по-малко привлекателно за местните получатели на услуги отколкото ползването на услугите на местни доставчици на услуги и да подежда възпиращо на посочените получатели да ангажират чуждестранни доставчици на услуги, независимо от последиците, които удържането на данъка при източника може да има за данъчното положение на чуждестранните доставчици на услуги.
- 56 Следователно данъчното третиране на доставчика на услуги в държавата членка, в която е установен, няма никакво значение за преценката дали задължението на получателя на услугите да извърши посоченото удържане на данък при източника представлява забранено от член 56 ДФЕС ограничение на свободното предоставяне на услуги.

57 Поради това на четвъртия въпрос следва да се отговори, че за преценката дали задължението на получателя на услуги да удържи данък при източника, доколкото то включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността, представлява забранено от член 56 ДФЕС ограничение на свободното предоставяне на услуги, не е релевантно обстоятелството дали чуждестранният доставчик на услуги може да приспадне данъка, удържан в Нидерландия, от данъка, дължим в държавата членка, в която е установен.

По съдебните разноски

58 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:

- 1) **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 удържи данък при източника върху възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в друга държава членка, когато подобно задължение не съществува по отношение на възнагражденията, изплатени на доставчиците на услуги, установени в разглежданата държава членка, 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.**
- 2) **Доколкото ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от национална правна уредба като разглежданата в главното производство, следва от задължението да се удържи 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, дори като се имат предвид възможностите за взаимопомощ при събирането на данъците, които се предлагат от Директива 76/308/ЕИО на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки, изменена с Директива 2001/44/ЕО на Съвета от 15 юни 2001 година. По-късната отмяна на разглеждания в главното производство механизъм за удържане на данък при източника не може да предопредели нито дали тази мярка е подходяща за постигането на преследваната цел, нито дали е съразмерна, като това трябва да се преценява само от гледна точка на преследваната цел.**
- 3) **За преценката дали задължението на получателя на услуги да удържи данък при източника, доколкото то включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността, представлява забранено от член 56 ДФЕС ограничение на свободното предоставяне на услуги, не е релевантно обстоятелството дали чуждестранният доставчик на услуги може да приспадне данъка, удържан в Нидерландия, от данъка, дължим в държавата членка, в която е установен.**

Подписи