Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. WATHELET
представено на 13 февруари 2014 година[1]

Съединени дела C-53/13 и C-80/13

Strojírny Prostějov a.s. (C-53/13)
срещу
Odvolací finanční ředitelství(Преюдициално запитване, отправено от Krajský soud v Ostravě (Чешка република)
и
ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)
срещу
Odvolací finanční ředitelství

(Преюдициално запитване, отправено от Nejvyšší správní soud (Чешка република)

„Свободно предоставяне на услуги — Командироване на работници — Ограничения — Удържане при източника на данъка върху доходите и внасяне в републиканския бюджет от предприятието, ползващо услугите на тези работници — Липса на такова задължение в случай на работници, командировани от местно предприятие“

I – Въведение

1. Настоящите преюдициални запитвания са поставени в контекста на международните услуги за предоставяне на работна сила и се отнасят до задължението на местно за Чешката република лице (получател на услугите) да заплати удържан при източника данък върху възнагражденията на работниците, които са му изпратени от установена в друга държава членка агенция за временна заетост (доставчик на услугите), при положение че това задължение се носи от агенцията за временна заетост, ако тя е местно за Чешката република дружество.

2. Освен това, ако агенцията е чуждестранно лице, чешкият закон въвежда презумпция, съгласно която, когато във фактура, издадена за чешкия клиент от тази чуждестранна агенция за временна заетост, не е направено разграничение между посредническото възнаграждение и сумата, предназначена за заплащане на заплатите на работниците, размерът на последната възлиза на 60 % от общата фактурирана сума.

3. Споровете по главните производства се отнасят до две чешки дружества, които използват услугите на словашки агенции за временна заетост, без да удържат данък при източника съгласно чешкия закон. Чешките данъчни органи издават ревизионни актове, с които изискват от посочените дружества да заплатят сумата, която би трябвало да бъде удържана при източника върху заплатите на работниците. От гледна точка на чешките дружества обаче

1 — Език на оригиналния текст: френски.

удържаната при източника сума е включена в тази, изплатена на агенциите за временна заетост. Поради това с ревизионните актове им се налага задължение да заплатят тази сума повторно, и то — поради служебното определяне на основата на 60 % — върху данъчна основа, значително по-висока от действителните заплати на работниците.

4. Настоящите дела се отнасят до съвместимостта на тези разпоредби с правото на Съюза.

II – Правна уредба

А – *Правото на Съюза*

5. Настоящите преюдициални запитвания се отнасят до тълкуването на членове 18 ДФЕС, 45 ДФЕС, 49 ДФЕС и 56 ДФЕС.

Б – *Чешкото право*

6. Следните разпоредби от Закон № 586/1992 за данъка върху доходите (наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите“), в редакцията му към момента на настъпване на фактите, са релевантни за поставените в споровете по главните производства въпроси:

„[…]

Член 2

Данъчнозадължени лица във връзка с данъка върху доходите на физическите лица

1. Носители на задължението за данък върху дохода на физическите лица са физическите лица (наричани по-нататък „данъчнозадължени лица“).

2. Данъчнозадължените лица с постоянно или обичайно местопребиваване в Чешката република са носители на данъчното задължение за придобитите доходи от източници в Чешката република и в чужбина.

3. Данъчнозадължените лица, за които не се прилага алинея 2 или за които се прилагат международни спогодби, са носители на данъчното задължение само за придобитите доходи от източници в Чешката република (член 22). Данъчнозадължените лица, които пребивават в Чешката република единствено с цел обучение или медицинско лечение, са носители на данъчното задължение само за придобитите доходи от източници в Чешката република, включително когато имат обичайно местопребиваване в Чешката република.

4. Данъчнозадължени лица с обичайно местопребиваване в Чешката република са лицата, които пребивават на територията на страната със или без прекъсване най-малко 183 дни през всяка календарна година; в периода от 183 дни се включва всеки започнат ден на престой. За целите на този закон постоянно местопребиваване в Чешката република е мястото, където данъчнозадълженото лице има постоянно жилище и обстоятелствата сочат намерението му трайно да го обитава.

[…]Член 6Доход от трудови и служебни правоотношения

[…]

2. Данъчнозадължено лице с доходи от трудови или служебни правоотношения се нарича по-нататък в закона „работник“, а лицето, което изплаща доходите — „работодател“. Работодател е и данъчнозадълженото лице по член 2, алинея 2 или по член 17, алинея 3, което има работници, полагащи труд съгласно неговите указания, включително когато доходът от този труд по договор се изплаща с посредничеството на лице със седалище или постоянно местопребиваване в чужбина. За целите на останалите разпоредби на този закон така изплатеният доход се смята за изплатен от данъчнозадължено лице по член 2, алинея 2 или по член 17, алинея 3. В случай че в плащанията от работодателя за лицето със седалище или постоянно местопребиваване в чужбина е включено и посредническо възнаграждение, най-малко 60 % от общо платената сума се смята за доход на работника.

[…]

Член 38c

Чуждестранни лица платци

Платци на данъка за целите на членове 38d, 38e и 38h са и данъчнозадължените лица по член 2, алинея 3 и по член 17, алинея 4, които имат място на стопанска дейност в Чешката република (член 22, алинея 2) или са наели работници там за повече от 183 дни, с изключение на доставките на услуги по смисъла на член 22, алинея 1, буква c) […]. В случаите по член 6, алинея 2, второ и трето изречение данъчнозадължените лица по член 2, алинея 3 и по член 17, алинея 4 не са лица платци“.

7. Член 69 от Закон № 337/1992 за управление на данъците и другите държавни вземания (наричан по-нататък „Законът за управление на данъците и другите държавни вземания“) е озаглавен „Събиране на данъка чрез удържане при източника“ и параграф 1 от него предвижда:

„Данъците и удръжките за обезпечаване на данъчни вземания, които платецът е длъжен да удържи или да събере от данъчната основа, се внасят в бюджета в сроковете, определени в този или в специален закон. Когато тези суми не са удържани или събрани в установения размер или не са внесени в предвидения срок, данъчният орган издава на лицето платец акт за непосредствено внасяне на дължимите суми. При наличието на основателни причини за това данъчният орган може да определи на платеца различен срок за внасянето на удържания данък; решението му по този въпрос подлежи на обжалване. Когато и в допълнителния срок платецът не удържи или не събере данъка в установения размер, за данъчна основа се приема сумата, след намаляването на която с подлежащия на удържане данък, ще се получи сумата, която платецът е изплатил на данъчнозадълженото лице“.

8. Член 14, параграф 1 от Спогодбата между Чешката и Словашката република за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на отклоняването от облагане с данъци на доходите и имуществото (наричана по-нататък „Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане“) предвижда следното:

„[…] [з]аплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава за трудова дейност, се облагат само в тази държава, освен ако работата се извършва в другата договаряща държава. Ако работата се извършва там, получените възнаграждения могат да се облагат в тази друга държава“.

III – Споровете по главните производства и преюдициалните въпроси

9. Жалбоподателите в главните производства, Strojírny Prostějov a.s. (наричано по-нататък „Strojírny Prostějov“) и ACO Industries Tábor s. r. o. (наричано по-нататък „ACO Industries“), са установени в Чешката република дружества, които са използвали услугите на агенции за временна заетост, установени в Словакия и извършващи икономическа дейност в Чешката република чрез клон, вписан в чешкия търговски регистър.

10. От актовете за преюдициално запитване е видно, че въпросните агенции за временна заетост изпращат работниците си при Strojírny Prostějov и ACO Industries за определен период от време, през който те полагат труд съгласно указанията на Strojírny Prostějov и ACO Industries. Агенциите за временна заетост фактурират на последните договорената цена, представляваща насрещна престация за временно предоставената работна сила. Цената се изчислява в зависимост от броя на часовете, отработени от изпратените на Strojírny Prostějov и ACO Industries работници.

11. ACO Industries заплаща на агенция за временна заетост сумата от 160 CZK (чешки крони) или 170 CZK (по-точно около 5,85 EUR и 6,21 EUR по актуалния обменен курс) за всеки работен час, въпреки че съгласно договора им на работниците е гарантирано почасово възнаграждение в размер на 50 CZK (по-точно около 1,82 EUR по актуалния обменен курс). Разликата от 110 CZK или 120 CZK (по-точно около 4,02 EUR и 4,38 EUR по актуалния обменен курс) представлява брутните приходи на агенцията за временна заетост. Подобни данни не са посочени в акта за преюдициално запитване по дело C-53/13.

12. При извършване на проверка данъчните органи установяват, че Strojírny Prostějov и ACO Industries не са удържали авансов данък върху дохода на работниците. Поради това те задължават Strojírny Prostějov и ACO Industries да внесат съответната сума на данъка.

13. В акта за преюдициално запитване по дело C-80/13 се пояснява, че в съответствие с установената в член 6, параграф 2 in fine от Закона за данъка върху доходите презумпция данъчните органи определят данъчната основа като 60 % от сумите, фактурирани от агенцията за временна заетост. В акта за преюдициално запитване по дело C-53/13 не се съдържа подобно пояснение.

14. Подадените от Strojírny Prostějov и ACO Industries жалби пред компетентните данъчни органи са отхвърлени. След това те подават жалби пред чешките съдилища, които приемат, че за разрешаването на въпросните дела е необходимо да се тълкува правото на Съюза, и решават да поставят на Съда преюдициални въпроси.

15. По дело C-53/13 Krajský soud v Ostravě поставя на Съда следния преюдициален въпрос:

„Членове 56 [ДФЕС] и 57 [ДФЕС] допускат ли да се приложи национално законодателство, съгласно което, когато предприятие, изпращащо работници за изпълнение на временна работа в друго предприятие (изпращащо предприятие), е със седалище на територията на друга държава членка, задължението за удържане на данъка върху доходите на тези работници и за внасянето му в републиканския бюджет се носи от ползващото работниците предприятие, при положение че това задължение се носи от изпращащото предприятие, ако седалището му е на територията на Чешката република?“.

16. По дело C-80/13 Nejvyšší správní soud поставя на Съда следните три преюдициални въпроса:

„1) Трябва ли да се приеме, че членове 18 [ДФЕС], 45 [ДФЕС], 49 [ДФЕС] и 56 [ДФЕС] не допускат правна уредба, съгласно която установеният в държава членка работодател е длъжен да удържа авансов данък върху дохода на работниците (граждани на друга държава

членка), които са изпратени на временна работа при него от установена в друга държава членка агенция за временна заетост чрез установен в първата държава членка клон на тази агенция?

2) Трябва ли да се приеме, че членове 18 [ДФЕС], 45 [ДФЕС], 49 [ДФЕС] и 56 [ДФЕС] не допускат правна уредба, съгласно която данъчната основа за такива работници се определя служебно като най-малко 60 % от фактурираната от агенцията за временна заетост сума, в случай че във фактурираната сума е включено и посредническото възнаграждение?

3) Ако отговорът на първия или втория въпрос е утвърдителен, допустимо ли е в случаи като настоящия да се ограничат посочените основни свободи по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве или по съображения за ефективност на данъчния контрол?“.

IV – Производството пред Съда

17. Актът за преюдициално запитване по дело C-53/13 постъпва в Съда на 30 януари 2013 г., а този по дело C-80/13 — на 15 февруари 2013 г. С акт от 20 март 2013 г. председателят на Съда съединява двете дела.

18. ACO Industries, Odvolací finanční ředitelství, чешкото и датското правителство, както и Европейската комисия представят писмени становища. В проведеното на 11 декември 2013 г. съдебно заседание устни становища излагат чешкото правителство и Комисията.

V – Анализ

19. С преюдициалните си въпроси запитващите юрисдикции отправят до Съда един и същ въпрос, а именно дали разпоредба от правната уредба на държава членка като тази на член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите, съгласно която местните за тази държава членка лица са длъжни да удържат авансов данък върху дохода на работниците, които са изпратени на временна работа при тях от установена в друга държава членка агенция за временна заетост, при положение че това задължение ще се носи от въпросната агенция, ако тя е установена в първата държава членка, създава ограничение на основните свободи и при утвърдителен отговор на този въпрос, дали ограничението може да бъде обосновано.

A – *По релевантната в настоящия случай основна свобода*

20. Подобно на Комисията смятам, че от самото начало може да се изключи прилагането на принципа на недопускане на дискриминация, установен в член 18 ДФЕС, тъй като съгласно практиката на Съда този член се прилага самостоятелно само в случаи, за които Договорът за функционирането на ЕС не предвижда специални разпоредби за недопускане на дискриминация [2].

2 — Вж. Решение от 15 септември 2011 г. по дело Schulz-Delzers и Schulz (C-240/10, Сборник, стр. I-8531, точка 29).

21. Ето защо е необходимо да се прецени до коя свобода, гарантирана от Договора за функционирането на ЕС, се отнася разглежданата в конкретния случай национална правна уредба. За тази цел трябва да се вземе предвид целта на разглежданото национално законодателство [3].

22. В случая задължението за удържане на авансов данък върху дохода на работниците се носи от получателя на услугите, който е местно за Чешката република лице, когато агенцията за временна заетост е установена в чужбина, но задължението се носи от последната, когато тя е местно за посочената държава лице.

23. Комисията счита, че въпросната национална правна уредба трябва да бъде разгледана с оглед на свободното предоставяне на услуги, доколкото с нея се определят данъчните задължения на агенция за временна заетост, когато предоставя услуги на осъществяващи дейност в Чешката република дружества, и с оглед на свободата на установяване, доколкото с нея се определя данъкът, който трябва да плати чуждестранна агенция за временна заетост, която има клон на територията на Чешката република, чиято дейност е свързана с предоставяне на работна сила.

24. Според мен различното третиране, което произтича от прилагането на член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите, може да има за последица да възпре местните за Чешката република лица да използват услугите на чуждестранните агенции за временна заетост с цел да избегнат удържането на авансов данък върху дохода на работниците. Това различно третиране може също да направи по-трудно упражняването на икономическа дейност от тези чуждестранни доставчици на услуги в Чешката република. По тези причини то е свързано само със свободното предоставяне на услуги.

25. Възможността тази правна уредба да окаже въздействие върху установяването в Чешката република на чуждестранни агенции е само последица от ограничението, което може да произтече от разглежданата национална правна уредба за предоставянето на услугите им.

Б – *По наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги*

1. Доводи на страните

26. Според ACO Industries и Комисията член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите създава ограничение за свободното предоставяне на услуги, тъй като според ACO Industries задължението да се удържа авансов данък върху доходите на работниците, води до по-строго данъчно третиране на местното за Чешката република лице, което ползва услугите на чуждестранна агенция за временна заетост, отколкото на местното за тази държава лице, което ползва услугите на местна агенция за временна заетост.

27. Според ACO Industries това важи и за разглежданата национална разпоредба, съгласно която в случай на използване на чуждестранна агенция за временна заетост данъчната основа служебно се определя като 60 % от сумата, фактурирана от агенцията за временна заетост, когато във фактурата е включено и посредническото възнаграждение, като се приема, че тази служебно определена сума представлява доходът на работника.

3 — Вж. Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точки 31—33), Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Fidium Finanz (C-452/04, Recueil, стр. I-9521, точки 34 и 44—49), 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, точки 37 и 38), Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 36) и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точки 26—34), както и Определение от 10 май 2007 г. по дело Lasertec (C-492/04, Сборник, стр. I-3775, точка 19).

28. Следователно ACO Industries твърди, че местна агенция за временна заетост не трябва да взема специални мерки, като например да разграничава във фактурата възнаграждението на работниците от разноските за техния превоз и другите административни разходи, свързани с предоставянето на посредническата услуга. Според Комисията данъчната и административна тежест, наложена на чешкия получател на услугите, прави предлаганите от чуждестранната агенция за временна заетост услуги по-малко привлекателни от предлаганите от местни за Чешката република агенции и поради това съставлява ограничение на свободното предоставяне на услуги. Както ACO Industries, тя смята, че служебно определената на 60 % данъчна основа е дискриминационна мярка, тъй като не се прилага в случаите на предоставяне на услуги от местни агенции за временна заетост.

29. За сметка на това Odvolací finanční ředitelství, чешкото и датското правителство смятат, че разглежданата национална правна уредба не представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.

30. По-специално Odvolací finanční ředitelství и чешкото правителство поддържат, че установените извън територията на Чешката република агенции за временна заетост нито се намират в сходно положение, нито са в конкуренция с установените в тази държава членка агенции. Освен това дейността, свързана с изчисляването, събирането и удържането на данъка върху доходите на командированите работници, не представлявала прекомерна тежест за предприятието, ползващо тези работници. Според чешкото правителство във всички случаи такова удържане е разрешено от член 14, параграф 1 от Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.

31. Датското правителство смята, че в случая не е налице различно третиране на намиращи се в сходно положение лица. Според това правителство подходяща база за сравнение е случаят на работник, изпратен на работа от местна агенция за временна заетост. Според него член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите не представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, доколкото удържаният при източника данък върху доходите на работници, изпратени на работа от чуждестранна агенция за временна заетост, не е по-висок от данъка върху доходите на работници, изпратени от местна агенция за временна заетост.

32. Според запитващите юрисдикции член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, доколкото прилагането му води до по-тежко данъчно третиране на местните за Чешката република лица, когато ползват услугите на чуждестранни агенции за временна заетост, отколкото когато ползват услугите на местни за тази държава агенции за временна заетост.

2. Анализ

33. Също както ACO Industrie, Комисията и запитващите юрисдикции, смятам, че член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.

34. Съдът вече е разгледал редица национални разпоредби, които предвиждат задължение за местния получател на услуги, предоставяни от чуждестранен доставчик, да извършва удръжка при източника върху сумите, които дължи на доставчика. Страните се позовават на Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, Решение по дело Truck Center и Решение по дело X, към които прибавям и Решение по дело Комисия/Белгия [4].

4 — Вж. Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461), Решение от 9 ноември 2006 г. по дело Комисия/Белгия (C-433/04, Recueil, стр. I-10653), Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/07, Сборник, стр. I-10767) и Решение от 18 октомври 2012 г. по дело X (C-498/10).

35. В посоченото по-горе Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen запитващата юрисдикция иска да се установи „дали национална правна уредба, съгласно която данъкът върху възнаграждението на доставчиците на услуги, които не са местни за държавата членка, в която са предоставени услугите, се удържа при източника, при положение че данъкът върху възнаграждението на местните за тази държава членка доставчици на услуги не подлежи на подобна удръжка“ [5], представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги и евентуално дали то може да бъде обосновано.

36. Съдът установява наличие на ограничение на тази свобода въз основа на факта, че „задължението на получателя на услугите да удържа при източника данъка върху възнаграждението на доставчика, установен в друга държава членка, както и евентуалната отговорност на получателя на услугата за внасянето на този данък могат да подействат възпиращо на предприятия като Scorpio да ангажират доставчици на услуги от други държави членки“ [6].

37. Решение на Съда по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, също се отнася до удържане на данък при източника. В него Комисията иска от Съда да установи, че като е задължило белгийските възложители и предприемачи, чиито съдоговорители са чуждестранни нерегистрирани в Белгия лица, да удържат 15 % от дължимата за извършената работа сума и като е предвидило солидарна отговорност на същите възложители и предприемачи за данъчните задължения на такива съдоговорители, Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по членове 49 ЕО и 50 ЕО (понастоящем членове 56 ДФЕС и 57 ДФЕС).

38. Съдът установява наличие на ограничение на свободното предоставяне на услуги, тъй като „фактът, че съгласно [белгийското законодателство] възложителят или предприемачът трябва да удържа в полза на белгийската администрация сума, съответстваща на 15 % от фактурираната от нерегистриран доставчик цена, води до лишаване на този доставчик от възможността да разполага незабавно с част от доходите си, които би могъл да си възстанови само в рамките на специално административно производство. Следователно неудобствата, които задължението за удържане поражда за доставчици, които не са регистрирани и установени в Белгия, могат да ги възпрат да навлизат на белгийския пазар, за да предоставят услуги в строителния сектор“ [7].

39. Съдът разглежда същия въпрос в Решение по дело Truck Center, посочено по-горе, в което запитващата юрисдикция иска да се установи дали „правна уредба на държава членка, която предвижда удържане при източника на данъка върху лихвите, изплащани от местно за тази държава дружество на местно за друга държава членка дружество бенефициер, като същевременно освобождава от това удържане лихвите, изплащани на местно за първата държава членка дружество бенефициер“ [8], е съвместима със свободата на установяване.

5 — Точка 28.

6 — Пак там (точка 33).

7 — Решение по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе (точка 30).

8 — Точка 21.

40. Съдът приема, че „за да се определи [...] дали разликата в данъчното третиране е дискриминационна, следва да се изследва дали съответните дружества се намират в обективно сходно положение по отношение на разглежданата национална мярка“ [9]. Той е установил, че разглежданата разлика в третирането се отнася до положения, които не са обективно сходни по следните три основни причини:

— на първо място, „когато дружеството, което разпределя лихви, и дружеството — бенефициер по тези лихви, са местни лица в Белгия, положението на белгийската държава е различно от това, когато местно за тази държава дружество изплаща лихви на чуждестранно дружество, тъй като в първия случай белгийската държава действа в качеството си на държава, в която съответните дружества са местни лица, а във втория случай действа като държава на източника на лихвите“ [10];

— на второ място, „изплащането на лихви от местно дружество на друго местно дружество и изплащането на лихви от местно дружество на чуждестранно дружество пораждат отделни видове данъчно облагане, почиващи на различни правни основания“, а именно авансовият данък върху доходите от движими вещи и капитали в случай на лихви, изплатени от местно дружество на чуждестранно дружество, и корпоративният данък в случай на изплащане на лихви от едно място дружество на друго местно дружество [11], и накрая

— на трето място е било прието, че тези различни техники на данъчно облагане отразяват „различните положения, в които се намират тези дружества, що се отнася до събирането на данъка“, а именно факта, че „местните дружества бенефициери подлежат на пряк контрол от белгийската данъчна администрация, която може да осигури принудителното събиране на данъка“, докато чуждестранните дружества бенефициери не подлежат на такъв контрол, поради което при събирането на данъка се изисква съдействие от страна на данъчната администрация на държавата, в която те са местни лица [12].

41. Според Съда „разликата в третирането, която произтича от разглежданата в спора по главното производство данъчна уредба, не осигурява непременно предимство на местните дружества бенефициери, при положение че от една страна, [...] те са длъжни предварително да плащат корпоративен данък на вноски, а от друга страна, ставката на авансовия данък върху доходите от движими вещи и капитали, събиран върху лихвите, изплащани на чуждестранно дружество, е значително по-ниска от тази на корпоративния данък, събиран върху доходите на местни дружества — бенефициери по лихви“ [13].

42. Съдът завършва анализа си относно въпроса дали разликата в третирането е дискриминационна [14], като приема в точка 50 от решението си, че тя не съставлява ограничение на свободата на установяване.

43. По-неотдавна в Решение по дело X, посочено по-горе, Съдът разглежда въпроса за съвместимостта със свободното предоставяне на услуги на предвиденото в нидерландска правна уредба задължение на получателя на услуги да удържа данък при източника върху възнагражденията, изплатени на установени в друга държава членка доставчици на услуги, при положение че подобно задължение не съществува за възнагражденията, изплатени на установени в Нидерландия доставчици на услуги.

9 — Пак там (точка 36).

10 — Пак там (точка 42).

11 — Пак там (точки 43 и 44).

12 — Пак там (точки 47 и 48).

13 — Пак там (точка 49).

14 — Пак там (точка 36).

44. Съдът приема, 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“ [15].

45. Съдът посочва още, че „[т]ози 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 удръжки 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“ [16].

46. Съдът заключава, че разглежданата нидерландска правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, „тъй като включва допълнителна административна тежест, както и свързаните с това рискове в областта на отговорността“ [17].

47. Разликата в изводите между, от една страна, Решение по дело Truck Center, посочено по-горе, и от друга страна, посочените по-горе Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, Решение по дело Комисия/Белгия и Решение по дело X намира отражение в доводите на страните по настоящото дело. Всъщност ACO Industries изобщо не се позовава на Решение по дело Truck Center, а Комисията само го споменава, докато чешкото и датското правителство се основават преди всичко на това решение, за да докажат съвместимостта на разглежданата правна уредба с правото на Съюза.

48. Относно наличието на ограничение намирам за убедителни две обстоятелства. Първото обстоятелство се отнася до посоченото по-горе Решение по дело Truck Center. В това дело Съдът приема, че не е налице ограничение, само защото е стигнал до заключението, че разликата в третирането се прилага към данъчнозадължени лица, които не се намират в обективно сходни положения.

49. Макар да не приемам за убедителни трите причини за липса на сходство на положенията, посочени от Съда в това решение [18], достатъчно е да се отбележи по настоящото дело, че чешките предприятия, ползващи услугите на чуждестранни агенции за временна заетост, са в сходно положение с чешките предприятия, които ползват услугите на местни за Чешката република агенции. Това важи и за предоставящите тези услуги агенции, тъй като съгласно член 14, параграф 1 от подписаната между Чешката и Словашката република спогодба за избягване на двойното данъчно облагане възнагражденията на работниците, изпратени на временна работа при местни за Чешката република клиенти, се облагат с данък в последната държава, независимо дали работниците са изпратени от местна или чуждестранна агенция.

50. Фактът, че съгласно чешката правна уредба работодател в единия случай е доставчикът, а в другия — получателят на услуги, не променя по никакъв начин сходството на данъчните положения.

15 — Решение по дело X, посочено по-горе (точка 28).

16 — Пак там (точка 29).

17 — Пак там (точка 32).

18 — Вж. точка 39 от настоящото заключение.

51. Второто обстоятелство, подкрепящо моето убеждение, е дългият списък с решения на Съда в областта на свободата на установяване или свободното движение на капитали, в които систематично се приема, че удържане при източника на данък само върху дивиденти, изплащани към чужбина, представлява различно третиране на сходни положения (независимо дали става въпрос за акционери или разпределящи дивиденти дружества) и на това основание представлява ограничение на основна свобода [19].

B – *По обосноваността на ограничението*

52. Nejvyšší správní soud иска също така да се установи дали ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите, може да бъде обосновано. По-специално той се позовава на обществения ред, обществената сигурност или на общественото здраве и евентуално на ефективния данъчен контрол. Odvolací finanční ředitelství и чешкото правителство се позовават освен това на предотвратяването на избягването на данъци.

53. Относно необходимостта да се гарантира ефективен данъчен контрол считам, че както в посоченото по-горе Решение дело Scorpio Konzertproduktionen, следва да се приеме, че става дума за необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка върху доходите. Всъщност задължението за удържане на данъка върху доходите при източника има по-скоро за цел да гарантира събирането на данъка, отколкото да улесни данъчния контрол.

1. Доводи на страните

54. Макар ACO Industries и Комисията да не оспорват възможността дадено ограничение да се обоснове с необходимостта от осигуряване на ефективен данъчен контрол и ефективно събиране на данъка, те оспорват твърдението, че член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите е в съответствие с принципа на пропорционалност. По-специално те сочат необоримия характер на презумпцията, че възнагражденията на работниците представляват 60 % от общата фактурирана сума, доколкото платецът на данъка не би могъл да докаже, че действителната данъчна основа, т.е. действително изплатеното възнаграждение на тези работници, е по-ниско от този процент.

55. ACO Industries твърди, че тази служебно определена данъчна основа не гарантира единно облагане, тъй като то се отнася до елементи, различни от заплатата на работниците, като например пътните им разходи при командироване от Словакия към Чешката република.

56. От своя страна Odvolací finanční ředitelství, както и чешкото и датското правителство приемат, че разпоредбата на член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите е необходима, тъй като Чешката република е държавата на източника на дохода и поради това не може да събере данъка от данъчнозадълженото лице, а зависи от съдействието на данъчната администрация на държавата на пребиваване на последното.

19 — Вж. Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949, точки 29 и 30), Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 28), Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 39), Решение от 18 юни 2009 г. по дело Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Сборник, стр. I-5145, точка 41), Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия (C-284/09, Сборник, стр. I-9879, точки 51, 72 и 73) и Решение от 10 май 2012 г. по дело Santander Asset Management SGIIC и др. (C-338/11—C-347/11, точка 18). Вж. Определение от 18 юни 2012 г. по дело Amorim Energia (C-38/11, точки 53 и 76—79) и Определение от 12 юли 2012 г. по дело Tate & Lyle Investments (C-384/11, точки 21—25).

57. В това отношение чешкото правителство счита, че удържането при източника представлява много ефективен начин за събиране на данъка, тъй като позволява на данъчната администрация да узнае за възникване на данъчното събитие във връзка с дължимия от чуждестранния доставчик на услуги данък. Наред с това събирането на данъка от чуждестранния доставчик на услуги би довело до значителна тежест за него, тъй като той трябва да подава данъчна декларация на чужд за него език и да се запознае с данъчна система на различна държава членка от тази, в която е установен.

58. Що се отнася до служебно определената на 60 % данъчна основа, Nejvyšší správní soud и чешкото правителство подчертават, че тя се прилага само в случаи, в които във фактурата е включено и посредническото възнаграждение, без да се посочва ясно сумата, платена за положения от работниците труд.

2. Анализ

а) Обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве

59. Обосновката, основана на обществения ред, обществената сигурност и общественото здраве, може да бъде отхвърлена от самото начало. Впрочем нито запитващите юрисдикции, нито заинтересованите страни излагат каквито и да било доводи в подкрепа на подобна обосновка.

б) Ефективен данъчен контрол и ефективно събиране на данъка

60. Съдът многократно е постановявал, че необходимостта да се гарантира ефективен данъчен контрол и ефективно събиране на данъка върху доходите, представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове механизъм като предвидения в член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите.

61. Такъв по-конкретно е случаят в Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, Решение по дело Комисия/Белгия, Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др. и Решение по дело X [20].

62. В посоченото по-горе Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen Съдът постановява, че „процедурата за удържане на данъка при източника и гарантиращият нейното прилагане режим на отговорност представляват законосъобразно и подходящо средство за гарантиране на данъчното облагане на доходите на установените извън облагащата държава лица и за препятстване на възможността съответните доходи да останат необложени с данък както в държавата на пребиваване, така и в държавата по предоставяне на съответните услуги. В това отношение следва да се припомни, че към момента на настъпване на фактите по главното производство, т.е. през 1993 г., не съществува нито директива [на Съюза], нито друг нормативен акт, посочен по делото, който да регламентира административната взаимопомощ при събирането на данъчни вземания между [съответните държави членки]“ [21].

63. Предвид значението, което Съдът придава на липсата на директива или друг нормативен акт, който да регламентира административната взаимопомощ при събирането на данъчни вземания, ми изглежда напълно логично да предположа, че той не би приел подобна обосновка, ако има такава директива или нормативен акт.

20 — Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen, посочено по-горе, точка 35, Решение по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 35, Решение по дело Santander Asset Management SGIIC и др., посочено по-горе, точка 46 и Решение по дело X, посочено по-горе, точка 35.

21 — Точка 36.

64. В посоченото по-горе Решение по дело Комисия/Белгия, като допуска, че необходимостта от ефективен данъчен контрол може да обоснове ограничение на упражняването на основните свободи, Съдът постановява, че „[…] свързано с по-малко ограничения средство от [лишаването] на доставчика на услугите от възможността да разполага незабавно с немалка част от доходите си би било да се изгради система, основана на обмен на информация между възложителите и предприемачите, доставчиците и белгийската данъчна администрация, която система позволява например на възложителите и предприемачите да се информират относно евентуалните данъчни задължения на съдоговорителите им или предвижда задължение за уведомяване на белгийската данъчна администрация за всеки договор, сключен с нерегистрирани съдоговорители, или за всяко извършено в тяхна полза плащане“ [22]. Следователно, тъй като се прилага автоматично и безусловно, удържането на данъка при източника не позволява да се отчита индивидуалното положение на доставчиците на услуги, които не са установени и регистрирани в Белгия.

65. Съдът отива още по-далеч в посоченото по-горе Решение дело Santander Asset Management SGIIC и др. В точка 49 от него той постановява, че „[р]азглежданата в главните производства правна уредба не може да бъде обоснована и от необходимостта да се гарантира ефективен данъчен контрол. Всъщност […] ефективният данъчен контрол не може да обоснове данъчно облагане, което е в тежест единствено на чуждестранните лица“, какъвто е случаят с член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите.

66. Изглежда, че Съдът заема различна позиция в посоченото по-горе Решение по дело X, където въпреки действието на Директива 76/308/ЕИО [23] (понастоящем заменена с Директива 2008/55/ЕО [24]), той постановява, че удържането на данъка при източника не надхвърля необходимото за осигуряване на ефективно събиране на данъка, дори и като се вземат предвид възможностите за взаимопомощ при събирането на данъци съгласно Директива 76/308. Съдът приема, че отмяната на механизма за удържане на данък при източника не би отстранила непременно всички формални изисквания, които са в тежест на получателя на услуги [25].

67. Според Съда 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 [26]. 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 значителна тежест за този доставчик, доколкото той трябва да подава данъчна декларация на чужд за него език и да се запознае с данъчна система на различна държава членка от тази, в която е установен [27].

68. Този извод обаче се обяснява с особеностите на горепосоченото дело X. То се отнася до наложени от нидерландското законодателство задължения на X, местно лице в Нидерландия, да извършва удръжки върху сумите, които трябва да заплати на два полупрофесионални футболни клуба, установени в Обединеното кралство, за две приятелски футболни срещи в Нидерландия.

22 — Точка 39.

23 — Директива на Съвета от 15 март 1976 година относно взаимопомощта при изплащането на вземания, произтичащи от операции, представляващи част от системата за финансиране на Европейския фонд за ориентиране и гарантиране на земеделието, както и от селскостопански такси и мита (ОВ L 73, стр. 18; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 1, стр. 35).

24 — Директива на Съвета от 26 май 2008 година относно взаимопомощта при събиране на вземания, свързани с някои видове налози, мита, данъци и други мерки (ОВ L 150, стр. 28).

25 — Решение по дело X, посочено по-горе (точка 49).

26 — Пак там.

27 — Пак там (точка 50).

В този контекст и въпреки Директива 76/308 ми се струва логично да не се задължава държавата на източника да събира данък в държавата, в която доставчикът на услугите е местно лице, когато последният е пребивавал в държавата на източника не повече от няколко дни, дори — предвид продължителността на футболните срещи — не повече от няколко часа.

69. Не може да се прави сравнение с настоящото дело, по което, както отбелязва Nejvyšší správní soud, агенцията за временна заетост има клон в Чешката република, който е вписан в чешкия търговски регистър. Както посочва Nejvyšší správní soud, благодарение на съществуването на клон чешката данъчна администрация може директно да изисква заплащане на данъка от агенцията за временна заетост. Също така поради наличието на клон в Чешката република задължението за удържане на данъка при източника не води до прекомерна административна тежест, нито до задължението да се познава чешкото законодателство, тъй като в тази държава клонът при всички положения има административни задължения и отговорности, може би дори и такива от данъчен характер (като например във връзка с данъка върху добавената стойност).

70. В допълнение бих искал да отбележа, че противно на посоченото по-горе дело X, въпросната дейност, а именно изпращането на работници на временна работа, изглежда, се осъществява достатъчно трайно и редовно, за да позволи на чешките данъчни органи да съберат дължимия данък от клона.

71. Бих добавил, че възможността да се приложи Директива 76/308, понастоящем заменена с Директива 2008/55, или международна спогодба между засегнатите държави членки относно събирането на данъци, би трябвало да бъде достатъчна, за да се изключи пропорционалността на разпоредба като член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите.

72. Относно събирането на данък в друга държава членка бих искал да изтъкна и неотдавнашното Решение по дело Sunico и др.[28] относно измама с данък върху добавената стойност от типа на „верижна измама“, довела до избягване на дължимия по извършените доставки ДДС в ущърб на английската държавна хазна. Съдът е постановил, че иск на властите на държава членка, с който те искат от юридически и физически лица с местожителство в друга държава членка обезщетение за вреди, причинени от сговаряне с престъпна цел, насочено към извършване на измама с дължимия в първата държава членка ДДС, попада в приложното поле на Регламент (ЕО) № 44/2001[29], наричан „Регламент Брюксел I“, което позволява достъп до опростени процедури за признаването и изпълнението на съдебни решения по граждански и търговски дела.

73. Споделям становището на Комисията, че служебното определяне на данъчната основа на 60 %, без получателят на услугите да има възможност да докаже, че заплатите на работниците, които са изпратени при него на временна работа, са по-ниски от така определената сума, надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел, която в случая е ефективното събиране на данъка върху доходите.

74. От акта за преюдициално запитване, изпратен от Nejvyšší správní soud, е видно, че ACO Industries и словашката агенция за временна заетост са се договорили за предоставените услуги да се заплащат 160 CZK или 170 CZK на час. Те са се договорили обаче, че гарантираната на работниците заплата е в размер на 50 CZK на час. В този случай прилагането на служебно определения процентен размер води до удържане на данък при източника върху служебно определена данъчна основа, която е близо двойно по-висока от действителната данъчна основа.

28 — Решение от 12 септември 2013 г. (C-49/12).

29 — Регламент на Съвета от 22 декември 2000 година относно компетентността, признаването и изпълнението на съдебни решения по граждански и търговски дела (ОВ L 12, 2001 г.,стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 3, стр. 74).

75. Както посочих в точка 65 от заключението ми по дело Van Caster [30], от практиката на Съда [31] ясно следва, че абсолютна забрана, която не позволява на данъчнозадълженото лице да предостави необходимата информация на данъчната администрация, не може да бъде обоснована във вътрешна за Съюза ситуация предвид основните свободи.

76. Както посочва Nejvyšší správní soud, това е така, въпреки възможността на съдоговорителите да избегнат служебно определената на 60 % данъчна основа, като отразят отделно във фактурата сумата за заплати на работниците и посредническото възнаграждение.

77. Следователно приемам, че ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от предвидените в член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите задължения на местните лица, които ползват услугите на чуждестранен доставчик, не може да бъде обосновано от необходимостта да се гарантира ефективно събиране на данъка.

в) Борба с избягването на данъчното облагане

78. За да обосноват задължението на получателя на услугите да удържа данъка при източника, Odvolací finanční ředitelství и чешкото правителство се позовават и на предотвратяването на избягването на данъци.

79. Odvolací finanční ředitelství счита, че член 6, параграф 2 от Закона за данъка върху доходите позволява да се осъществява борбата с представляващата злоупотреба практика на чешките предприятия да наемат чуждестранни работници, като ги сменят на всеки 183 дни, с цел да заобиколят разпоредбите на Закона за данъка върху доходите, съгласно които не се облагат с данък в Чешката република заплатите, изплатени от чуждестранно дружество без постоянен обект в тази държава на работници, които не пребиват в нея повече от 183 дни.

80. В същия смисъл чешкото правителство твърди, че практиката на данъчните органи доказва наличието на редица измами и случаи на избягване на данъци във връзка с международните услуги за предоставяне на работна сила, например при обмен на работници между национално предприятие и чуждестранна агенция за временна заетост. Чешкото правителство подчертава, че тези случаи на избягване на данъци практически не попадат под контрола на данъчните органи.

81. Смятам, че тази обосновка трябва да бъде отхвърлена. Всъщност, макар Съдът действително да е постановил, че борбата с избягването на данъчното облагане може да бъде изтъкната като обосновка на ограничение на упражняването на гарантираните от Договора свободи, той също така е посочил, че не е достатъчна обща презумпция за измама или за избягване на данъци, за да се обоснове мярка, която накърнява целите на Договора [32].

82. В конкретния случай твърденията на Odvolací finanční ředitelství и чешкото правителство остават твърде неясни. Освен това от предоставената на Съда преписка не е видно, че е налице злоупотреба в настоящите дела, по които разглежданите агенции за временна заетост разполагат с постоянен обект в Чешката република.

30 — C-326/12, висящо пред Съда дело.

31 — Вж. Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др. (C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точки 19 и 20), Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier (C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 25), Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA (C-451/05, Сборник, стр. I-8251, точка 96), Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche (C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 53), Решение от 30 юни 2011 г. по дело Meilicke и др. (C-262/09, Сборник, стр. I-5669, точки 43 и 44) и Решение от 6 октомври 2011 г. по дело Комисия/Португалия (C-493/09, Сборник, стр. I-9247, точка 46).

32 — Вж. Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия (C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 45), Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция (C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 27) и Решение от 9 ноември 2006 г. по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе (точка 35).

VI – Заключение

83. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Krajský soud v Ostravě и Nejvyšší správní soud, по следния начин:

„Член 56 ДФЕС не допуска национално законодателство като член 6, параграф 2 от чешкия Закон № 586/1992 за данъка върху доходите, съгласно което местните за Чешката република лица, които използват работници, изпратени на временна работа при тях от установена в друга държава членка агенция за временна заетост, трябва да удържат при източника данъка върху заплатите на работниците (върху данъчна основа, която по презумпция се равнява на 60 % от общата фактурирана от агенцията за временна заетост сума), при положение че това задължение се носи от местната агенция за временна заетост“.