Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

13 юли 2016 година*

„Преюдициално запитване — Член 56 ДФЕС — Свободно предоставяне на услуги — Ограничения — Данъчно законодателство — Облагане на получените лихви — Разлика в третирането на местните и чуждестранните финансови институции“

По дело C-18/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия) с акт от 29 октомври 2014 г., постъпил в Съда на 19 януари 2015 г., в рамките на производство по дело

Brisal — Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

срещу

Fazenda Pública,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, F. Biltgen (докладчик), A. Borg Barthet, E. Levits и M. Berger, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 януари 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Brisal — Auto Estradas do Litoral SA и KBC Finance Ireland, от J. Lampreia, R. Seabra Moura и F. Antas, advogados,

— за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva и M. Rebelo, в качеството на представители,

— за белгийското правителство, от J.-C. Halleux, N. Zimmer и M. Jacobs, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

— за датското правителство, от C. Thorning и M. Wolff, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от W. Roels и P. Guerra e Andrade, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 17 март 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 56 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Brisal — Auto Estradas do Litoral SA (наричано по-нататък „Brisal“), установено в Португалия, и KBC Finance Ireland (наричано по-нататък „KBC“), банково учреждение със седалище в Ирландия, от една страна, и от друга, Fazenda Pública (държавната хазна на Португалия), относно изчисляването на данъка върху дохода на юридическите лица (наричан по-нататък „IRC“) във връзка с доходите от лихви, получени от KBC, и удържането на този данък при източника.

Правна уредба

Португалското право

3 Според член 4, параграф 2 от Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Кодекс за данъка върху дохода на юридическите лица), утвърден с Decreto-Lei № 442-B/88 (Декрет-закон № 442-B/88) от 30 ноември 1988 г. (*Diário da República* I, серия I-A, № 277 от 30 ноември 1988 г.), в редакцията след изменението му с Decreto-Lei № 211/2005 (Декрет-закон № 211/2005) от 7 декември 2005 г. (*Diário da República* I, серия I-A, № 234 от 7 декември 2005 г.) (наричан по-нататък „CIRC“) юридическите лица и другите образувания, които нямат седалище нито място на действително управление на територията на Португалия, се облагат с IRC единствено върху доходите, получени на тази територия. По силата на член 4, параграф 3, буква c) от CIRC сред тези доходи попадат лихвите, плащани от длъжници, чието местопребиваване, седалище или място на действително управление се намира на португалска територия, или лихвите, плащани за сметка на установено в тази държава място на стопанска дейност.

4 Когато няма спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, по силата на член 80, параграф 2, буква c) от CIRC, тези доходи по принцип се облагат с 20 % и облагаемата основа се формира от получения в Португалия брутен доход. Въз основа на член 88, параграф 1, буква c), член 88, параграф 3, буква b) и член 88, параграф 5 от CIRC, тъй като IRC е окончателно определен, той се удържа при източника.

5 По силата на член 80, параграф 1 от CIRC доходите от лихви, получени от местните финансови институции, се облагат с данък в размер на 25 %. Облагаемата основа обаче се формира само от нетната стойност на получените лихви. Освен това според член 90, параграф 1, буква a) от CIRC IRC от тези финансови институции не се удържа при източника.

Спогодба за двойното данъчно облагане между Португалската република и Ирландия

6 Член 11 от Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Спогодба между Португалската република и Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване на избягването на данъци върху доходите), подписана в Дъблин на 1 юни 1993 г. (*Diário da República* I, серия I-A, № 144 от 24 юни 1994 г., стр. 3310) предвижда:

„1 – Лихвите, получени в договаряща държава и изплатени на местно за друга договаряща държава лице, могат да бъдат обложени в тази друга държава.

2 – При това положение тези лихви могат да бъдат обложени и в договарящата държава, от която са получени, и в съответствие със законодателството на тази държава, но ако лицето, което получава тези лихви, е техният реален ползвател, така определеният данък не може да превишава 15 % от брутния размер на тези лихви.

Компетентните органи на договарящите държави изготвят по взаимно съгласие правилата за определяне на този максимален размер.

[…]“.

Фактите по делото в главното производство и преюдициалните въпроси

7 На 30 септември 2004 г. BRISAL сключва договор за външно финансиране, наречен „*Loan, Bond and Guarantee Facilities*“, в размер на 262 726 055,00 EUR, като гаранция за развитието на всички дейности, предмет на концесионен договор, сключен по-рано с португалската държава. Този договор за външно финансиране е сключен с консорциум от банки, само някои от които са установени на територията на Португалия.

8 На 29 март 2005 г. консорциумът е разширен чрез цесия на договор и в него се включват и други финансови институции, една от които е KBC.

9 За частта от договора във връзка с KBC BRISAL удържа при източника като IRC и внася в бюджета на португалската държава сума от 59 386,00 EUR. Тази сума е изчислена с оглед на дължимите на KBC лихви за периода между септември 2005 г. и септември 2007 г., които възлизат на 350 806,07 EUR.

10 На 28 септември 2007 г. Brisal и KBC подават до компетентната данъчна служба жалба по административен ред срещу това облагане, като твърдят, че посоченото облагане противоречи на член 56 ДФЕС.

11 Тъй като тази жалба е отхвърлена, Brisal и KBC сезират Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Административен и данъчен съд Синтра, Португалия) с жалба по съдебен ред, която също е отхвърлена. Тази юрисдикция смята, че от решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) следва, че сам по себе си фактът, че в национална правна уредба е предвидено различно третиране на местните и чуждестранните дружества във връзка със задължението за удържане при източника на данъка върху дохода, не представлява нарушение на принципа на свободно предоставяне на услуги, тъй като тези две категории дружества не са в обективно сходно положение. Тази юрисдикция допълва освен това, че Съдът вече е отхвърлил иск за установяване на неизпълнение на задължения, заведен от Европейската комисия срещу Португалската република, който се основавал на същите мотиви както посочените от Brisal и KBC по делото в главното производство.

12 В подкрепа на въззивната жалба, подадена до Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд, Португалия), Brisal и KBC изтъкват, че върху лихвите, получени в Португалия от чуждестранните финансови институции, се удържа при източника окончателен данък в размер на 20 % или с по-нисък процент при прилагане на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, който процент се прилага спрямо брутния доход, докато лихвите, получени от местните финансови институции, върху които не се удържа данък при източника, се облагат върху нетната стойност със ставка от 25 %. Следователно данъчната тежест за чуждестранните финансови институции била по-голяма от тази за местните финансови институции, което противоречало на свободното предоставяне на услуги и на свободното движение на капитали, предвидени съответно в членове 56 ДФЕС и 63 ДФЕС.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) посочва, че делото в главното производство е относно свободното предоставяне на услуги и че ограничителният ефект за свободното движение на капитали и за свободата на плащанията е само пряка и естествена последица от евентуални ограничения на свободното предоставяне на услуги. Ето защо следвало да се провери единствено дали член 80, параграф 2, буква c) от CIRC е съобразен с член 56 ДФЕС, както го тълкува Съдът по-конкретно в решения от 12 юни 2003 г., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), и от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 Според тази юрисдикция за решаването на настоящото дело не следвало да се вземе предвид решение от 22 декември 2008 г., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), а по-скоро решение от 12 юни 2003 г., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). При все това, независимо че може да се приеме, че има прилики между логиката, на която се основава второто решение, и логиката, следвана в главното производство, Съдът не се бил произнесъл изрично по облагането на трансграничните плащания на лихви, засягащи финансови институции.

15 Следователно оставал открит въпросът дали местните и чуждестранните финансови институции са в сходно положение и дали при разглежданото данъчно облагане трябва да се вземе предвид, както за едните, така и за другите, цената на финансирането на отпуснатите заеми или разходите, пряко свързани с извършваната стопанска дейност, както и, при утвърдителен отговор, каква е разликата, която позволява да се приеме, че чуждестранните институции фактически са в неблагоприятно положение спрямо местните институции. Тези проблеми не били разрешени и в решение от 17 юни 2010 г., Комисия/Португалия (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 При тези обстоятелства Supremo Tribunal Administrativo (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Допуска ли член 56 ДФЕС национално данъчно законодателство, според което финансовите институции, които не са установени на португалска територия, се облагат с данък върху получените в тази страна приходи от лихви, удържан при източника при окончателна ставка от 20 % (или при по-ниска ставка, когато е сключено споразумение за избягване на двойното данъчно облагане), прилагана върху брутния доход без възможност за приспадане на оперативните разходи, пряко свързани с упражняваната финансова дейност, докато лихвите, получени от местни финансови институции, са част от общия облагаем доход, от който се приспадат свързаните с упражняваната дейност разходи, когато се формира облагаемата печалба за целите на облагането с [IRC], като по този начин се прилага обща ставка от 25 % върху нетните доходи от лихви?

2) Допуска ли член 56 ДФЕС такова законодателство и когато се установи, че облагаемата основа на местните финансови институции след приспадане на разходите за финансиране, свързани с приходите от лихви, или след приспадане на разходите в пряка икономическа връзка с тези приходи подлежи или може да подлежи на облагане с по-висок данък от данъка, удържан при източника, от чуждестранните институции върху брутния доход?

3) В този смисъл разходите за финансиране на отпуснатите кредити или разходите в пряка икономическа връзка с приходите от получени лихви могат ли да бъдат доказани чрез данни, предоставени от EURIBOR („Euro Interbank Offered Rate“) и LIBOR („London Interbank Offered Rate“), които представляват осреднените лихвени проценти, прилагани при междубанково финансиране, използвано от банките при реализацията на тяхната дейност?“.

По преюдициалните въпроси

17 В самото начало следва да се отбележи, че с оглед на обстоятелството, че фактите, предмет на главното производство, са настъпили преди 1 декември 2009 г., т.е. преди влизането в сила на Договора за функционирането на ЕС, следва да се приеме, че поисканото от запитващата юрисдикция тълкуване се отнася до член 49 ЕО, а не до член 56 ДФЕС.

18 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани едновременно, запитващата юрисдикция по същество иска да установи, от една страна, дали член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, според която доходите от лихви, придобити във вътрешността на страната от чуждестранните финансови институции, се облагат чрез удържане при източника, без възможност за приспадане на оперативните разходи, докато по отношение на местните финансови институции не се прилага такова удържане при източника и те могат да приспаднат оперативните разходи, пряко свързани с извършваната финансова дейност, и от друга страна, как следва да се определят тези разходи.

19 За да се отговори на тези въпроси, следва първо да се провери дали член 49 ЕО допуска национална правна уредба, по силата на която удържането на данъка при източника се прилага по отношение на заплащането на чуждестранните финансови институции, докато възнаграждението, изплащано на местните финансови институции, не подлежи на такова удържане при източника. След това е важно да се прецени дали обстоятелството, че първите, за разлика от вторите, не могат да приспадат оперативните разходи, пряко свързани с въпросната финансова дейност, представлява ограничение по смисъла на тази разпоредба и, ако това е така, дали такова ограничение може да бъде обосновано. Накрая следва да се уточни дали може да се приеме, че средни ставки на лихвите като посочените в преюдициалното запитване, са оперативни разходи, пряко свързани с въпросната финансова дейност.

20 Когато става въпрос за първия от тези аспекти, от преюдициалното запитване се установява, че самата запитваща юрисдикция смята, че разликата в третирането, предмет на главното производство, не е следствие от прилагането на две различни техники на данъчно облагане, а от отказа да се даде на чуждестранните финансови институции възможност да приспадат оперативните разходи, при положение че местните финансови институции имат такава възможност. Нещо повече, в представената на съда преписка няма никакво друго доказателство във връзка с този първи аспект на преюдициалното запитване.

21 При тези обстоятелства е достатъчно да се припомни, както отбелязва генералният адвокат в точка 22 от заключението си, че от практиката на Съда следва, че прилагането на техниката на събиране на данъчни задължения чрез удържане на данък при източника по отношение на чуждестранни доставчици на услуги, докато по отношение на местните доставчици тази техника не се прилага, независимо че ограничава свободата на предоставяне на услуги, може да бъде

обосновано от императивни съображения от общ интерес като необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка (вж. в този смисъл решения от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 35 и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39).

22 При това положение член 49 ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която по отношение на заплащането на финансовите институции, които не са установени в държавата членка, в която се предоставят услугите, се прилага процедура за удържане на данъка при източника, докато върху възнаграждението, изплащано на финансовите институции, установени в тази държава членка, не се удържа данък при източника, при условие че прилагането на удържане на данъка при източника по отношение на чуждестранните финансови институции е обосновано от императивно съображение от общ интерес и не излиза от рамките на необходимото за постигане на преследваната цел.

23 Що се отнася до втория аспект на преюдициалното запитване, следва да се припомни, че Съдът вече се е произнесъл, че по отношение на признаването на оперативните разходи, пряко свързани с извършваната дейност, местните и чуждестранните доставчици на услуги са поставени в сходно положение (вж. в този смисъл решения от 12 юни 2003 г., Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, т. 27, от 6 юли 2006 г., Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, т. 20 и от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, т. 23).

24 Въз основа на това Съдът прави извода, че член 49 ЕО не допуска национална данъчна правна уредба, която при облагането на чуждестранните лица като правило взема предвид брутните доходи, без приспадане на оперативните разходи, докато местните лица се облагат въз основа на нетните си приходи след приспадане на тези разходи (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 и от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, т. 23).

25 В настоящия случай, като се вземе предвид доводът, изложен от Португалската република, че от гледна точка на принципа на свободното предоставяне на услуги, посочен в член 49 ЕО, предоставянето на услуги, осъществявано от финансовите институции, би трябвало по принцип да се третира различно от предоставяните в други области услуги, тъй като не било възможно да се установи някаква характерна връзка между направените разходи и доходите от получените лихви, запитващата юрисдикция се пита дали цитираната в предходната точка съдебна практика може да се приложи по делото в главното производство.

26 Във връзка с това следва да се уточни, че Съдът не прави разграничение между различните категории доставки на услуги. Освен това член 49 ЕО във връзка с член 50 ЕО визира, без да прави разграничение, всички категории доставки на услуги, изброени във втората разпоредба. Само в член 51, параграф 2 ЕО е предвидено, че либерализирането на банковите услуги, свързани с движението на капитали, се осъществява заедно с либерализирането на движението на капитали. В разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали обаче няма нищо, което да може да подкрепи тезата, че банковите услуги би трябвало да се третират различно от другите доставки на услуги, поради това че не би било възможно да се установи някаква характерна връзка между направените разходи и получените доходи от лихви.

27 Следователно от гледна точка на посочения в член 49 ЕО принцип на свободно предоставяне на услуги не би могло доставката на услуги, осъществявана от финансови институции, по принцип да се третира по различен начин от доставките на услуги, осъществявани в други сфери на дейност.

28 От това следва, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство, по силата на която придобитите в съответната държава членка доходи от лихви на чуждестранните финансови институции се облагат, без да им бъде дадена възможност да приспаднат пряко свързаните с въпросната дейност разходи, докато на местните финансови институции е призната тази възможност, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, забранено по принцип по силата на член 49 ЕО.

29 Както обаче следва от постоянната практика на Съда, ограничението на свободното предоставяне на услуги може да се приеме, ако е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобен случай прилагането на това ограничение трябва да може да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 36).

30 При това положение следва да се провери дали ограничение като разглежданото в главното производство може да бъде надлежно обосновано от посочените в случая съображения.

31 В това отношение, от една страна, от акта за преюдициално запитване се установява, че изложеното пред запитващата юрисдикция основание е изведено от прилагането по отношение на чуждестранните финансови институции на по-благоприятна данъчна ставка от тази, прилагана по отношение на местните финансови институции.

32 Съдът обаче 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 евентуалното наличие на други предимства (вж. в този смисъл решения от 1 юли 2010 г., Dijkman и Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, т. 41 и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 31).

33 От това следва, че ограничаване на свободното предоставяне на услугите като разглежданото в главното производство не може да бъде обосновано с факта, че чуждестранните финансови институции се облагат с данък с по-ниска ставка от тази на данъка, с който се облагат местните финансови институции.

34 От друга страна, в производството пред Съда Португалската република поддържа, че разглежданата в главното производство правна уредба е обоснована едновременно от изискването за опазване на равномерното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, от волята да се избегне двойното приспадане на разглежданите оперативни разходи и от необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка.

35 На първо място, когато става въпрос за равномерното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, следва да се припомни, че Съдът наистина приема, че опазването на разпределението на правомощията за данъчно облагане между държавите членки е легитимна цел и при липсата на приети от Европейския съюз мерки за уеднаквяване или хармонизиране държавите членки продължават да са компетентни да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределение на правомощията им за данъчно облагане, за да се избегне двойното данъчно облагане (решение от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 42).

36 Също от практиката на Съда обаче следва, че когато държавите членки се ползват от тази свобода и определят в двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия, те трябва да спазват принципа на равно третиране и свободите на движение, гарантирани от първичното право на Съюза (вж. в този смисъл решение от 19 ноември 2015 г., Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, т. 37).

37 Както посочва генералният адвокат в точки 59—62 от заключението си, в настоящия случай с нищо не може да се обясни защо разпределянето на данъчните правомощия налага чуждестранните финансови институции да бъдат третирани по-неблагоприятно от местните финансови институции във връзка с приспадането на оперативните разходи, пряко свързани с облагаемите им доходи в тази държава членка.

38 На второ място, когато става въпрос за волята да се избегне двойното приспадане на оперативните разходи, което може да се свърже с борбата с данъчните измами, достатъчно е да се посочи, че като споменава само, без друго уточнение, евентуалното наличие на опасност спорните разходи да могат да бъдат приспаднати втори път в държавата членка на установяване на доставчика на услугите, без да докаже защо прилагането на разпоредбите на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане и облагане на застрахователните премии (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 2001/106/ЕО на Съвета от 16 ноември 2004 г. (ОВ L 359, 2004 г., стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 154), в сила към момента на настъпване на фактите по делото в главното производство, не би позволило да се избегне този риск, Португалската република не дава възможност на Съда да прецени значението на този довод (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2015 г., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 52).

39 На трето място, когато става въпрос за необходимостта да се гарантира ефективността на събирането на данъка, следва да се припомни, че макар Съдът да приема, че такава цел представлява императивно съображение от общ интерес, което може да обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги (вж. по-конкретно решения от 3 октомври 2006 г., FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, т. 35 и 36, и от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 39), то прилагането на това ограничение трябва също да може да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 36).

40 Важно е да се посочи обаче, когато става въпрос за ограничение като разглежданото в главното производство, че то не е необходимо за гарантиране на ефективността на събирането на IRC.

41 Наистина, както посочва генералният адвокат в точки 70—72 от заключението си, следва първо да се подчертае, че изложеният от Португалската република довод, че ако бъде дадена възможност на ограничено данъчнозадължените лица да приспадат оперативните разходи, пряко свързани с осъществените на територията на тази държава членка услуги, би довело до административна тежест за националните данъчни органи, важи също, mutatis mutandis, за неограничено данъчнозадължените лица.

42 Освен това евентуалната допълнителна административна тежест за получателя на услугата, когато той трябва да вземе предвид оперативните разходи, които доставчикът иска да бъдат приспаднати, съществува само в система, която предвижда, че това приспадане трябва да се осъществи преди прилагането на удържането при източника, и следователно може да се избегне, когато доставчикът на услугата може да предяви правото си на приспадане направо пред данъчната администрация и след като IRC е удържан. В такъв случай правото на приспадане ще се материализира във възстановяване на част от удържания при източника данък.

43 Накрая, доставчикът на услугите трябва да прецени дали смята, че е уместно да инвестира средства в изготвянето и превода на документи, с които да се докажат реалността и действителният размер на оперативните разходи, които иска да бъдат приспаднати.

44 Що се отнася до третия аспект на преюдициалното запитване, а именно начинът, по който следва да се определят оперативните разходи, пряко свързани с доходите от лихви, получени по силата на договор за финансов заем като разглеждания в главното производство, следва да се припомни, че Съдът приема, че държава членка, която дава на местните лица възможността да приспадат такива разходи, по принцип не може да изключи възможността да се вземат предвид същите разходи за чуждестранните лица (решение от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, т. 23).

45 От това следва, че когато става въпрос за взимането предвид на тези разходи, чуждестранните лица по принцип трябва да се третират по същия начин както местните лица и трябва да могат да приспадат разходите от същото естество като тези, които местните лица имат право да приспадат.

46 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 ѝ (вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2015 г., Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, т. 30 и цитираната съдебна практика).

47 Що се отнася до доставянето на услуги, предмет на главното производство, а именно отпускането на финансов заем, следва да се отбележи, че осъществяването на такава престация по необходимост води до извършването на оперативни разходи, като например пътни разноски, разходи за настаняване, както и за правни или данъчни консултации, чиято пряка връзка с въпросния заем е относително лесно да се установи, както и да се докаже техният действителен размер. При положение че ограничено данъчнозадължените лица трябва да могат да се ползват със същото третиране като неограничено данъчнозадължените лица, във връзка с тези разходи трябва да им бъдат дадени същите възможности за приспадане, като същевременно им бъдат наложени същите изисквания във връзка по-конкретно с доказателствената тежест.

48 Важно е да се допълни, че упражняването на тази дейност води също до разходи за финансиране, които по принцип трябва да се считат за необходими за упражняването на тази дейност, но установяването на пряката им връзка с конкретен финансов заем или действителният им размер може да се окаже трудно. Както посочва генералният адвокат в точка 39 от заключението си, същото може да се каже за частта от общите разходи на финансовата институция, която може да се счита за необходима за отпускането на конкретен финансов заем.

49 Въпреки това само фактът, че това е по-трудно да се докаже, не може да позволи на държавата членка да изключи напълно за чуждестранните ограничено данъчнозадължени лица възможността за приспадане, което предоставя на неограничено данъчнозадължените местни лица, при положение че не може да се изключи a priori възможността чуждестранно лице да бъде в състояние да представи релевантни доказателства, позволяващи на данъчните органи на държавата членка по облагането да проверят по ясен и точен начин реалността и естеството на оперативните разходи, чието приспадане се иска (вж. по аналогия решения от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 53, от 26 май 2016 г., Kohll и Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 55).

50 Всъщност не съществува никаква пречка съответните данъчни власти да изискат от чуждестранното лице доказателствата, които считат, че са необходими, за да се прецени дали са изпълнени предвидените от съответното законодателство условия относно възможността за приспадане на разходите, и въз основа на това дали поисканото приспадане следва да се допусне (вж. по аналогия решения от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 54 и от 26 май 2016 г., Kohll и Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, т. 56).

51 В този контекст следва да се отбележи, че португалското правителство не дава никакви обяснения относно причините, поради които не би могло да се допусне националните данъчни власти да вземат предвид доказателствата, представени от чуждестранните финансови институции.

52 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 декларираните от KBC разходи могат да се считат за оперативни разходи, пряко свързани с разглежданата финансова дейност по смисъла на националното законодателство, и от друга страна, каква част от общите разходи може да се счита пряко свързана с тази дейност (вж. по аналогия решение от 15 февруари 2007 г., Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, т. 26).

53 Във връзка с това следва да се допълни, че освен ако националното законодателство не разрешава на местните финансови институции да използват за изчисляване на направените разходи за финансиране лихвени проценти като посочените от запитващата юрисдикция в третия ѝ преюдициален въпрос, тя не би могла в положение като разглежданото в главното производство да вземе предвид тези проценти.

54 Наистина, това са само средни стойности, използвани в междубанковите финансирания, и не отговарят на действително направените разходи за финансиране. Освен това, както се установява от представената на Съда преписка, заемът, предмет на главното производство, не е финансиран само със средства, заети от дружеството майка на KBC и от други банки, но също и със средства, депозирани от клиентите на KBC.

55 Ето защо с оглед на всички изложени по-горе съображения на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че:

— член 49 ЕО допуска национална правна уредба, по силата на която по отношение на възнаграждението на финансовите институции, които не са установени в държавата членка, в която се предоставят услугите, се прилага процедура за удържане на данъка при източника, докато за възнаграждението, изплащано на установените в тази държава членка финансови институции, не се прилага такова удържане при източника, при условие че прилагането по отношение на чуждестранните финансови институции на удържането при източника е обосновано от императивно съображение от общ интерес и не надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел,

— член 49 ЕО не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, според която като правило доходите на чуждестранните финансови институции от лихви, придобити в съответната държава членка, се облагат, без да им се дава възможност да приспаднат оперативните разходи, пряко свързани с въпросната дейност, докато на местните финансови институции е призната тази възможност,

— националната юрисдикция трябва да прецени с оглед на своето национално право кои оперативни разходи може да се считат за пряко свързани с въпросната дейност.

По съдебните разноски

56 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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 (пети състав) реши:

Член 49 ЕО допуска национална правна уредба, по силата на която по отношение на възнаграждението на финансовите институции, които не са установени в държавата членка, в която се предоставят услугите, се прилага процедура за удържане на данъка при източника, докато за възнаграждението, изплащано на установените в тази държава членка финансови институции, не се прилага такова удържане при източника, при условие че прилагането по отношение на чуждестранните финансови институции на удържането при източника е обосновано от императивно съображение от общ интерес и не надхвърля необходимото за постигането на преследваната цел.

Член 49 ЕО не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, според която като правило доходите на чуждестранните финансови институции от лихви, придобити в съответната държава членка, се облагат, без да им се дава възможност да приспаднат оперативните разходи, пряко свързани с въпросната дейност, докато на местните финансови институции е призната тази възможност.

Националната юрисдикция трябва да прецени с оглед на своето национално право кои оперативни разходи може да се считат за пряко свързани с въпросната дейност.

Подписи