Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

25 юли 2018 година*

„Преюдициално запитване — Свободно предоставяне на услуги — Корпоративно данъчно облагане — Плащания от местно дружество на чуждестранни дружества за наем на вагон-цистерни — Задължение за удържане при източника на данъка върху доходите от източник в страната, изплатени на чуждестранно дружество — Неспазване — Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане — Начисляване на местното дружество на лихви за забава за неплащане на данък при източника — Лихви, дължими от датата на изтичането на законовия срок за плащане до деня, в който се докажат основания за прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане — Невъзстановяеми лихви“

По дело C-553/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Върховен административен съд (България) с акт от 24 октомври 2016 г., постъпил в Съда на 2 ноември 2016 г., в рамките на производство по дело

„ТТЛ“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София

в присъствието на:

Върховна административна прокуратура,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: A. Rosas (докладчик), председател на състава, A. Prechal и E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 януари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за „ТТЛ“ ЕООД, от B. Терзиева, адвокат,

* Език на производството: български.

– за директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София, от А. Георгиев и С. Атанасова, в качеството на представители,

– за българското правителство, от Е. Петранова, М. Георгиева и Ц. Митова, в качеството на представители,

– за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от W. Roels, R. Lyal и П. Михайлова, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС, 63 ДФЕС и член 65, параграфи 1 и 3 ДФЕС, както и на член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ТТЛ“ ЕООД и директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (България) (наричан по-нататък „ответният административен орган“) по повод плащане от „ТТЛ“ ЕООД на невъзстановяеми лихви за забава поради неизпълнение на задължението му да събере данък при източника върху трансгранични плащания на доходи към несвързани дружества, установени в държава членка, различна от Република България.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 5, параграф 4, първа алинея ДЕС гласи:

„По силата на принципа на пропорционалност, съдържанието и формата на дейност на Съюза не надхвърлят необходимото за постигане на целите на Договорите“.

4 Член 12, буква б) ДЕС предвижда:

„Националните парламенти допринасят активно за доброто функциониране на Съюза:

[…]

б) като следят за спазването на принципа на субсидиарност в съответствие с процедурите, предвидени в Протокола относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност“.

Българското право

5 Съгласно член 195, алинея 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ДВ бр. 105 от 22 декември 2006 г.), в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, доходите от източник в страната на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. Съгласно член 195, алинея 2 от този закон данъкът по алинея 1 се удържа от местните юридически лица, които начисляват доходите на чуждестранните юридически лица. Съгласно член 200 от посочения закон данъчната ставка на този данък при източника е 10 %.

6 Член 202, алинея 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане предвижда, че платците на доходи, удържащи данъка при източника по член 195 от този закон, са длъжни да внесат дължимите данъци в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода.

7 Член 18 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс от 1 януари 2006 г. (ДВ бр. 105 от 29 декември 2005 г., наричан по-нататък „ДОПК“), в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, е озаглавен „Отговорност на лицата, задължени да удържат и да внасят данъци или задължителни осигурителни вноски“ и гласи:

„(1) Лице, задължено по закон да удържа и да внася данък или задължителни осигурителни вноски, което не удържи и не внесе данъка или вноските, е солидарно отговорно с носителя на задължението за неудържания и невнесен данък или осигурителни вноски.

(2) В случаите, когато лицето по ал. 1 е удържало данъка или задължителните осигурителни вноски, но не ги е внесло, то дължи невнесения данък или задължителни осигурителни вноски, а отговорността на носителя на задължението се погасява“.

8 Член 175, алинеи 1 и 2 от ДОПК гласи:

„(1) За неплатените в законоустановените срокове публични задължения се дължи лихва в размер, определен в съответния закон.

(2) Лихва се дължи и:

1. за неправилно възстановени или прихванати публични вземания, включително всякакви плащания, получени въз основа на искане за възстановяване съгласно данъчното и осигурителното законодателство;

2. върху невнесената в предвидения в закона срок авансова вноска - до 31 декември на съответната година;

3. върху задълженията на чуждестранно лице за данъци, подлежащи на удържане при източника - от датата на изтичането на срока за внасянето им съгласно българското законодателство до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на [спогодба за избягване на двойното данъчно облагане], по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер“.

9 В членове 135—142 от ДОПК се предвижда специална процедура за прилагане на данъчни облекчения, предвидени в спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане.

10 Съгласно тази процедура данъчните облекчения се прилагат след удостоверяване, че са налице основания за прилагане на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане.

11 За тази цел съгласно член 136 от ДОПК след възникване на данъчно задължение за доход от източник в страната чуждестранното лице трябва по-специално да удостовери, че е местно лице на другата държава по смисъла на съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, че е притежател на дохода от източник в Република България, че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан.

12 Съгласно член 139 от ДОПК — при подлежащи на облагане с данък при източника годишни доходи в размер от 100 000 лева (BGN) (около 51 000 EUR) — чуждестранното лице следва да удостовери пред териториалната дирекция на Националната агенция за приходите (България) по мястото, в което е установено дружеството — платец на дохода, че са налице основания за прилагане на съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, съгласно предвидените в членове 139—141 от този кодекс правила. Съгласно член 139 от посочения кодекс документите, доказващи, че са налице основания за прилагане на тази спогодба, се подават едновременно с искането за прилагането ѝ.

13 При все това съгласно член 142 от ДОПК, озаглавен „Особени случаи“, когато годишните доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, са в размер под 100 000 лева, обстоятелството, че са налице основанията за прилагането на съответната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, се удостоверява пред платеца на доходите. В този случай платецът на доходите удостоверява, че са налице основанията за прилагането на съответната спогодба.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

14 В периода 2007—2010 г. „ТТЛ“ ЕООД, регистрирано и установено в България дружество, сключва с дружествата GATX Dutch Holding, регистрирано в Нидерландия, VTG Austria GmbH, регистрирано в Австрия, и GATX Reil Poland sp. z.o.o., регистрирано в Полша (наричани по-нататък „трите чуждестранни дружества“), договори за наем на вагон-цистерни и им изплаща доходи за този наем. Тези дружества не са свързани лица с „ТТЛ“ ЕООД.

15 От писменото становище на българското правителство е видно, че доходите от източник в България, получени от дружествата GATX Dutch Holding и GATX Reil Poland за всяка от годините през периода 2007—2010 г., са под 100 000 лева, а получените от дружество VTG Austria доходи са над този размер.

16 „ТТЛ“ ЕООД не удържа данък при източника, тъй като смята, че към доходите се прилагат спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Република България и всяка от тези държави членки, а именно Кралство Нидерландия, Република Австрия и Република Полша.

17 Трите чуждестранни дружества не искат издаване на становище за приложимост на съответните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, но представят пред „ТТЛ“ ЕООД доказателства за наличие на основания за прилагането им. Тъй като тези доказателства са представени пред „ТТЛ“ ЕООД едва след изтичането на период от една до четири години след изплащане на доходите — на 21 март 2011 г. от полското дружество, на 28 март 2011 г. от австрийското дружество и на 24 август 2011 г. от нидерландското дружество — „ТТЛ“ ЕООД е можело да удостовери, че са налице основания за прилагане на съответните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.

18 На „ТТЛ“ ЕООД е извършена данъчна ревизия, възложена със заповед от 26 май 2011 г., за наличието на евентуални задължения по член 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане за периода от 1 януари 2007 г. до 31 декември 2010 г.

19 Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите — София (България) издава ревизионен акт на 22 октомври 2013 г., който е връчен на „ТТЛ“ ЕООД на 30 октомври.

20 Този акт установява наличие на данъчни задължения по член 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане за финансовата 2010 г., заедно с лихви. Посочено е, че са налице основания за прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане за трите чуждестранни дружества, че GATX Dutch Holding и VTG Austria не дължат данък в България, а съгласно член 12 от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Република България и Република Полша, доходите от наем на вагон-цистерни, изплатени от „ТТЛ“ ЕООД на GATX Reil Poland, е следвало да бъдат обложени в България с данък при източника в размер на 5 %, тоест 2 231,11 лева (около 1 140 EUR).

21 Посоченият акт определя и дължимите на основание член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК лихви за неплащане на данък при източника за периода от датата на изтичане на законоустановения срок за внасянето му по член 195 от Закона за корпоративното подоходно облагане до деня, когато трите чуждестранни дружества установяват наличието на основания за прилагане на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, сключени между Република България и всяка от съответните държави членки.

22 В ревизионния акт лихвите са определени в общ размер от 71 473,42 лева (около 36 500 EUR). Макар впоследствие да е установено, че не се дължи данък, тези лихви не са възстановени.

23 „ТТЛ“ ЕООД обжалва ревизионния акт пред Административен съд София-град (България), който с решение от 3 декември 2014 г. отхвърля жалбата.

24 „ТТЛ“ ЕООД обжалва това съдебно решение пред запитващата юрисдикция — Върховен административен съд (България).

25 Тази юрисдикция отбелязва, че съгласно член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК местно дружество — платец на доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, е длъжно да плати лихви, когато установеното в друга държава членка дружество — получател на дохода, не представи доказателства, че са налице основания за прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Република България и държавата членка, в която е седалището му, включително когато съгласно тази спогодба чуждестранното дружество не дължи данък в България или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно българското данъчно право. Запитващата юрисдикция посочва също така, че тези лихви се събират за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато получаващото доходите чуждестранно дружество докаже наличието на основание за прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, и тези лихви са невъзстановяеми дори когато съгласно посочената спогодба плащането на доходи от източник в страната е освободено от данък при източника в България.

26 Тази юрисдикция поставя въпроса дали такава разпоредба и данъчната практика въз основа на нея представляват несъвместимо с правото на Съюза ограничение с оглед по-специално на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободата на установяване (членове 49 и 54) и свободното движение на капитали (член 63 и член 65, параграфи 1 и 3) в Европейския съюз.

27 Освен това според запитващата юрисдикция събирането на лихви от дружеството — платец на дохода при източника, за недължим данък от дружество, установено в друга държава членка, противоречи на акцесорния характер на задължението за лихви. Според нея в правната система на Република България няма друга разпоредба, която за неизпълнение на законово задължение от едно лице да представи доказателства за установяване наличието на права, да възлага събирането на лихви от друго лице върху данък, който не се дължи.

28 Поради това тази юрисдикция поставя въпроса дали член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС, както и установеният в тези разпоредби принцип на пропорционалност допускат национална правна норма като член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК.

29 При тези обстоятелства Върховният административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Чл. 5, § 4 и чл. 12, буква „б“ от Договора за Европейския съюз допускат ли национална правна норма като чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК, която възлага на местно дружество — платец на дохода при източника задължение за заплащане на лихви за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното лице, установено в друга държава членка, докаже наличието на основание за прилагане на [спогодба за избягване на двойното данъчно облагане], по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер?

2. Чл. 49, чл. 54, чл. 63 и чл. 65, § 1 и 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз допускат ли правна норма като чл. 175, ал. 2, т. 3 от ДОПК и данъчна практика, при която от дружеството—платец на доход при източника се събират лихви за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното лице, установено в друга държава членка, докаже наличието на основание за прилагане на [спогодба за избягване на двойното данъчно облагане], по която Република България е страна, включително в случаите, когато съгласно спогодбата данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

30 С първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, която задължава местно дружество, което плаща на установено в друга държава членка дружество доходи, подлежащи на облагане с данък при източника, освен ако не е предвидено друго в сключената между тези две държави членки спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, да плаща лихви за периода от датата на изтичане на срока за внасяне на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на тази спогодба, включително в случаите, когато съгласно спогодбата в първата държава членка данък не се дължи или се дължи в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно данъчното право на посочената държава членка.

31 Съгласно установената съдебна практика Съдът не е компетентен да отговори на преюдициален въпрос, когато е очевидно, че разпоредбата от правото на Съюза, чието тълкуване се иска от Съда, не може да се приложи (решения от 20 март 2014 г., Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, т. 41 и от 30 юни 2016 г., Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, т. 20).

32 Нормите от правото на Съюза, чието тълкуване се иска с първия въпрос, не са приложими в случай като разглеждания в главното производство.

33 Така, от една страна, член 5, параграф 4 ДЕС се отнася до дейността на институциите на Съюза. Съгласно първата алинея от тази разпоредба по силата на принципа на пропорционалност съдържанието и формата на дейност на Съюза не трябва да надхвърлят необходимото за постигане на целите на Договорите. Втората алинея от тази разпоредба се отнася до институциите на Съюза и им възлага задължение да се съобразяват с принципа на пропорционалност, когато упражняват свои правомощия. В настоящия случай обаче разглежданата в главното производство национална норма е от ДОПК, приет от българския законодател, и се отнася до производство за данъкоплатците в България.

34 От друга страна, член 12, буква б) ДЕС, съгласно който националните парламенти допринасят за доброто функциониране на Съюза, като следят за спазването на принципа на субсидиарност, оправомощава националните парламенти да следят за спазването на този принцип при упражняването на правомощия от страна на институциите на Съюза и така да допринасят за доброто функциониране на Съюза. Тази разпоредба не се отнася до националните законодателства, а до проектите за законодателни актове на Съюза.

35 Поради това не следва да се отговаря на първия въпрос, който се отнася до тълкуването на член 5, параграф 4 ДЕС и член 12, буква б) ДЕС, тъй като тези разпоредби не се прилагат към случай като разглеждания в главното производство.

По втория въпрос

Предварителни бележки

36 „ТТЛ“ ЕООД, ответният административен орган, българското правителство и Европейската комисия поддържат, че разпоредбите относно свободата на установяване и свободното движение на капитали в членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС и 63 ДФЕС и член 65, параграфи 1 и 3 ДФЕС, посочени от запитващата юрисдикция във втория въпрос, не са релевантни за фактите в главното производство и са неприложими в настоящото дело.

37 Във връзка с това следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика за дружествата, учредени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или основно място на стопанска дейност в рамките на Съюза, свободата на установяване включва правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решения от 18 юни 2009 г., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, т. 37 и от 21 май 2015 г., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, т. 32).

38 Както посочва по-специално българското правителство, с оглед на фактите по главното производство „ТТЛ“ ЕООД не упражнява свободата на установяване, тъй като не извършва дейност посредством дъщерно дружество, клон или представителство на територите на Кралство Нидерландия, Република Полша и Република Австрия. Що се отнася до трите чуждестранни дружества, те не извършват дейност на територията на България посредством дъщерно дружество, клон или представителство. Освен това в акта за преюдициално запитване се посочва, че трите чуждестранни дружества не са свързани лица с „ТТЛ“ ЕООД.

39 Освен това, що се отнася до свободното движение на капитали, гарантирано в член 63, параграф 1 ДФЕС, Съдът определя ограниченията на движенията на капитали, забранени с тази разпоредба, като мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави

(решения от 10 февруари 2011 г., Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61, т. 50 и от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 44).

40 В случая обаче не се посочват такива обстоятелства. Всъщност в спора в главното производство става дума за задължение за удържане на данък при източника и за плащане на лихвено задължение за неудържан или невнесен в срок данък при източника. Споменатото данъчно задължение е възникнало вследствие на търговски договори, сключени от местно лице с контрахенти, чуждестранни лица, по които договори местното дружество е осъществило плащания в полза на чуждестранните дружества, които са реализирали доход.

41 Съгласно постоянната съдебна практика обаче обстоятелството, че запитващата юрисдикция е ограничила въпроса си само до тълкуването на някои разпоредби от правото на Съюза, не е пречка Съдът да ѝ предостави всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което е сезирана, независимо дали тази юрисдикция ги е посочила във въпроса си (вж. в този смисъл решения от 14 ноември 2017 г., Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, т. 28 и от 30 януари 2018 г., X и Visser, C-360/15 и C-31/16, EU:C:2018:44, т. 55).

42 В настоящия случай от посочените в акта за преюдициално запитване данни е видно, че разглежданата в главното производство сделка е наем на вагон-цистерни. Тъй като наемането на превозни средства е предоставяне на услуги по смисъла на член 57 ДФЕС (решения от 21 март 2002 г., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, т. 19 и от 4 декември 2008 г., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, т. 22), делото в главното производство следва да се разгледа във връзка със свободното предоставяне на услуги.

43 При това положение следва да се приеме, че с втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 56 ДФЕС, който гарантира свободното предоставяне на услуги, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която изплащането на доходи от местно дружество на установено в друга държава членка дружество по принцип подлежи на облагане с данък при източника, освен ако не е предвидено друго в сключената между двете държави членки спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, когато тази уредба задължава местното дружество, което не удържи или не внесе този данък в бюджета на първата държава членка, да плати невъзстановяеми лихви за забава за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното дружество докаже, че са налице основания за прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, дори когато съгласно тази спогодба чуждестранното дружество не дължи данък в първата държава членка или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно данъчното право на посочената държава членка.

По наличието на ограничение на свободното предоставяне на услуги

44 Съгласно постоянната съдебна практика държавите членки трябва да упражняват компетентността си в областта на прякото данъчно облагане при спазване на правото на Съюза, и по-специално на основните свободи, гарантирани с Договора за функционирането на ЕС (решения от 23 февруари 2016 г., Комисия/Унгария, C-179/14, EU:C:2016:108, т. 171 и от 2 март 2017 г., Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, т. 45).

45 В това отношение е важно да се отбележи, че член 56 ДФЕС не допуска прилагането на каквато и да е национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги между държавите членки е по-трудно отколкото предоставянето на услуги в рамките на определена държава членка. 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. по-специално решение от 18 октомври 2012 г., X, C-498/10, EU:C:2012:635, т. 20 и 21 и цитираната съдебна практика).

46 Ограничения на свободното предоставяне на услуги са националните мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода (решения от 4 декември 2008 г., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, т. 19 и от 18 януари 2018 г., Wind 1014 и Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, т. 21).

47 В настоящия случай следва да се припомни, от една страна, че съгласно член 195, алинея 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане доходите от източник в страната на чуждестранни юридически лица, когато не са реализирани чрез място на стопанска дейност в страната, подлежат на облагане с данък при източника, който е окончателен. От друга страна, съгласно член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК местното дружество — платец на доходи на чуждестранно лице, при неизпълнение на задълженията на чуждестранното лице за данъци, подлежащи на удържане при източника, дължи лихви за забава, считано от датата на изтичането на срока за внасянето на данъка съгласно българското законодателство до деня, когато чуждестранното лице докаже наличието на основание за прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена между Република България и държавата членка, в която е установено, включително в случаите, когато съгласно спогодбата посоченото лице не дължи данък в България или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно българското данъчно право.

48 Видно от акта за преюдициално запитване и от становището, представено от българското правителство в съдебното заседание, такива лихви за забава се дължат само в случай на трансгранична сделка и не подлежат на възстановяване.

49 Следователно в българското право съществува различно третиране на местните дружества — платци на доход като насрещна престация за предоставянето на услуги, както в случая за наем на вагон-цистерни, в зависимост от това дали получателят на посочените доходи е друго, установено в България дружество или дружество, установено в друга държава членка. Следователно трансграничното положение, при което местно дружество се възползва от свободното предоставяне на услуги съгласно член 56 ДФЕС, се третира по-неблагоприятно в сравнение с националното.

50 Национална правна уредба като разглежданата в главното производство може да възпре местните дружества да ползват услуги за наем от дружества, установени в други държави членки, и поради това да представлява пречка пред свободното предоставяне на услуги.

51 Предвид изложените по-горе съображения следва да се констатира, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги, което по принцип е забранено с член 56 ДФЕС. Ето защо следва да се прецени дали подобно ограничение може да бъде обективно обосновано.

По евентуалната обосновка на ограничението на свободното предоставяне на услуги

52 От практиката на Съда следва, че ограничението на свободното предоставяне на услуги е недопустимо, освен ако преследва легитимна цел, съвместима с Договора за функционирането на ЕС, и е обосновано с императивни съображения от общ интерес, като в такъв случай то трябва да е годно да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решения от 18 декември 2007 г., Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, т. 101, от 4 декември 2008 г., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, т. 27 и от 26 май 2016 г., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, т. 58).

53 В това отношение българското правителство и ответният административен орган твърдят, че ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК, е обосновано. Българското правителство изтъква необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка, както и ефективността на данъчния контрол, които представляват императивни съображения от общ интерес, годни да обосноват ограничение на упражняването на основните свободи, гарантирани в Договора (вж. по-специално решения от 30 юни 2011 г., Meilicke и др., C-262/09, EU:C:2011:438, т. 41, от 9 октомври 2014 г., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, т. 46 и цитираната съдебна практика и от 26 май 2016 г., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59).

54 В този контекст българското правителство и ответният административен орган припомнят целите и функциите на разглежданата в главното производство правна уредба. Съгласно член 202, алинея 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане местните дружества — платци на доходи, удържащи данък при източника по член 195 от този закон, са длъжни да внесат дължимия данък в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца на начисляване на дохода — в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава членка, с която Република България има влязла в сила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. След изтичането на този срок платецът на дохода, който не е събрал и не е внесъл данък при източника, изпадал в забава. Съгласно член 203 от посочения закон той ставал и солидарно отговорен за плащането на данъка при източника. До доказване на условията за прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане данъкът се считал за дължим съгласно изискванията на българското законодателство.

55 Според ответния административен орган неизпълнението на задължението за плащане на данъка в срок се санкционира с плащане от местното дружество на лихви по член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК. Уточнява, че тези лихви се дължат независимо от факта, че по силата на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане доходът не подлежи на облагане в България. Плащането на тези лихви било санкция за несвоевременно предприети действия по доказване на основанията за прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, която изключва прилагането на българското право.

56 Според българското правителство разпоредба като член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК позволява да се постигне преследваната от вътрешното право цел за своевременно внасяне на данъците от задължените лица, без да се нанася вреда върху целите и принципите, установени в правото на Съюза. Следователно тази норма целяла да позволи да се планират и прогнозират приходите от корпоративни данъци в държавния бюджет и да се гарантира ефективното събиране на данъка. Освен това член 175, алинея 2, точка 3 от ДОПК представлявал стимул за задължените лица своевременно да докажат наличието на основания за прилагане на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане в случаите, когато съгласно тази спогодба данък не се дължи или се дължи в по-малък размер от този, който се дължи по принцип съгласно българското данъчно право.

57 Що се отнася до съображенията, изложени като обосновка на ограничението на свободното представяне на услуги, и както бе припомнено в точка 53 от настоящото решение, Съдът вече е приел, че необходимостта да се гарантира ефективното събиране на данъка и ефективността на данъчния контрол могат да представляват императивни съображения от общ интерес, които да обосноват ограничение на свободното предоставяне на услуги. Съдът е приел също така, че налагането на санкции, в това число от наказателен характер, може да се счита за необходимо, за да се гарантира ефективното спазване на дадена национална правна уредба, стига обаче естеството и размерът на наложената санкция във всеки конкретен случай да са пропорционални на тежестта на нарушението, което тя има за цел да санкционира (вж. в този смисъл решение от 26 май 2016 г., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, т. 59 и цитираната съдебна практика).

58 В случая необходимостта да се гарантира събирането на данъка при източника върху трансграничните плащания и ефективността на данъчния контрол в трансгранични положения като разглежданите в главното производство, изглежда, обосновава налагането на санкции на дружествата, които не плащат данъците в предвидените срокове и представят със закъснение документите, доказващи, че могат да предявят право на освобождаване от задължението за плащане на посочените данъци.

59 При все това национална правна уредба, която предвижда санкция под формата на невъзстановяеми лихви, изчислени въз основа на размера на дължимия при източника данък съгласно националното законодателство и дължими за периода от датата, на която данъкът е станал изискуем, до датата, на която пред данъчните органи са представени документите, доказващи прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, не може да гарантира постигането на посочените в предходната точка цели, когато се установи, че съгласно съответната спогодба не се дължи данък. Всъщност в положение като разглежданото в главното производство не е налице връзка между размера на исканите лихви, от една страна, и размера на дължимия данък, какъвто няма, или тежестта на закъснението за представяне на посочените документи пред данъчните органи, от друга страна.

60 Освен това такава санкция надхвърля необходимото за постигането на посочените цели, тъй като размерът на натрупаните лихви може да се окаже прекомерен спрямо размера на дължимия данък и не е предвидена възможност за възстановяване на тези лихви.

61 Всъщност, както посочва Комисията, размерът на лихвата за забавено плащане на данъка ще бъде един и същ, в случай че в крайна сметка не се дължи данък или че се дължи данък при източника, но той не е платен в срок. В последния случай, който е различен от разглеждания в главното производство, бюджетът на Република България понася загуба на приходи през периода, в който данъкът не е бил платен. За сметка на това по делото в главното производство се санкционира единствено закъснението да се представят доказателства.

62 Освен това следва да се посочи, че други възможности позволяват да се постигнат същите цели. Такъв би бил случаят, ако е предвидена възможността на местното дружество да бъдат възстановени събраните за забавено плащане лихви в хипотеза, при която данъчното задължение е преизчислено или се установи, че в България не се дължи данък за доходите, изплатени на чуждестранното дружество.

63 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която изплащането на доходи от местно дружество на установено в друга държава членка дружество по принцип подлежи на облагане с данък при източника, освен ако не е предвидено друго в сключената между двете държави членки спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, когато тази уредба задължава местното дружество, което не удържи или не внесе този данък в бюджета на първата държава членка, да плати невъзстановяеми лихви за забава за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното дружество докаже, че са налице основания за прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, дори когато съгласно тази спогодба чуждестранното дружество не дължи данък в първата държава членка или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно данъчното право на посочената държава членка.

По съдебните разноски

64 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 (седми състав) реши:

Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка като разглежданата в главното производство, съгласно която изплащането на доходи от местно дружество на установено в друга държава членка дружество по принцип подлежи на облагане с данък при източника, освен ако не е предвидено друго в сключената между двете държави членки спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, когато тази уредба задължава местното дружество, което не удържи или не внесе този данък в бюджета на първата държава членка, да плати невъзстановяеми лихви за забава за периода от датата на изтичане на срока за внасянето на данъка върху дохода до деня, когато чуждестранното дружество докаже, че са налице основания за прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, дори когато съгласно тази спогодба чуждестранното дружество не дължи данък в първата държава членка или дължи данък в по-нисък размер от този, който по принцип се дължи съгласно данъчното право на посочената държава членка.

Rosas Prechal Jarašiūnas

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 25 юли 2018 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател на седми състав
A. Rosas