



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

25. července 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb služeb – Zdanění společností – Platby provedené společností-rezidentem ve prospěch společností-nerezidentů za pronájem cisternových vagonů – Povinnost vybrat srážkovou daň z příjmů z vnitrostátního zdroje vyplacených zahraniční společnosti – Nesplnění – Dohody o zamezení dvojímu zdanění – Výběr úroků z prodlení od společnosti rezidenta za nezaplacení srážkové daně – Úroky splatné od uplynutí zákonné lhůty pro zaplacení až do dne, kdy bude prokázána použitelnost dohody o zamezení dvojímu zdanění – Nevratné úroky“

Ve věci C-553/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 24. října 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2016, v řízení

„TTL“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

za přítomnosti:

Varchovna administrativna prokuratura,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Rosas (zpravodaj), předseda senátu, A. Prechal a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za „TTL“ EOOD V. Terzievou, advokátkou,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia A. Georgievem a S. Atanasovou, jako zmocněnci,
- za bulharskou vládu E. Petranovou, M. Georgievou a T. Mitovou, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: bulharština.

- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
 - za Evropskou komisi W. Roelsem a R. Lyalem, jakož i P. Michajlovou, jako zmocněnci,
- s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,
- vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49, 54 a 63 SFEU, jako i čl. 65 odst. 1 a 3 SFEU, čl. 5 odst. 4 SEU a čl. 12 písm. b) SEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi „TTL“ EOOD a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia (ředitel Ředitelství „pro opravné prostředky a praxi v daňové oblasti a oblasti sociálního zabezpečení“ Sofie, Bulharsko) (dále jen „správní orgán žalovaný v původním řízení“), jehož předmětem je zaplacení nevratných úroků z prodlení ze strany TTL za nedodržení její povinnosti vybrat srážkovou daň z vyplacení přeshraničních příjmů určených nepropojené společnosti usazené v jiném členském státě než v Bulharské republice.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 5 odst. 4 první pododstavec SEU stanoví:
„Podle zásady proporcionality nepřekročí obsah ani forma činnosti Unie rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů Smluv.“
- 4 Článek 12 písm. b) SEU stanoví:
„Vnitrostátní parlamenty aktivně přispívají k dobrému fungování Unie těmito způsoby:
[...]
b) zajišťují, že zásada subsidiarity je dodržována, a to v souladu s postupy stanovenými v Protokolu o používání zásad subsidiarity a proporcionality.“

Bulharské právo

- 5 Podle čl. 195 odst. 1 Zakon za korporativnoto podochodno oblagane (zákon o korporační dani) (DV č. 105, ze dne 22. prosince 2006), ve znění použitelném na skutkový stav věci v původním řízení, příjmy, které zahraniční právnické osoby dosahují z vnitrostátních zdrojů, pokud nebyly získány prostřednictvím stálé provozovny na bulharském území, podléhají srážkové dani, kterou je daňový dluh s konečnou platností uhrazen. Podle čl. 195 odst. 2 tohoto zákona hradí srážkovou daň podle odst. 1 právnické osoby usazené v Bulharsku, jež odvádějí příjmy právnickým osobám – nerezidentům. V souladu s článkem 200 uvedeného zákona je sazba této srážkové daně 10 %.

- 6 Článek 202 odst. 2 zákona o korporační dani stanoví, že subjekty vyplácející příjmy podléhající srážkové dani podle článku 195 tohoto zákona jsou povinny odvést vybranou daň ve lhůtě tří měsíců od začátku měsíce, který následuje po měsíci, v němž byly příjmy vyplaceny.
- 7 Danačno-osiguriteln procesualen kodeks (zákon o daňovém řízení a řízení ve věcech sociálního zabezpečení), ze dne 1. ledna 2006 (DV č. 105, ze dne 29. prosince 2005, dále jen „zákon o daňovém řízení“), ve znění použitelném na skutečnosti sporu v původním řízení, stanoví v článku 18, nadepsaném „Odpovědnost osob, které vybírají a odvádějí daně nebo platby na sociální zabezpečení“:
- „1) Osoba, která je ze zákona povinna vybrat a odvést daň nebo povinné platby na sociální zabezpečení a která tyto povinnosti nesplní, je solidárně odpovědná s dlužníkem nevybrané a neodvedené daně plateb na sociální zabezpečení.
- 2) Jestliže osoba uvedená v odstavci 1 vybrala daň nebo povinnou platbu na sociální zabezpečení, ale neodvedla je, dluží tuto daň nebo tuto povinnou platbu na sociální zabezpečení, avšak její odpovědnost jakožto dlužníka zaniká.“
- 8 Článek 175 odst. 1 a 2 zákona o daňovém řízení stanoví:
- „1) Ze závazků vůči státu, které nebyly uhrazeny během zákonem stanovených lhůt, se hradí úroky ve výši stanovené příslušným zákonem.
- 2) Úroky se hradí rovněž
1. z pohledávek veřejné správy, které nebyly správně vráceny nebo započteny, včetně všech plateb přijatých na základě žádosti o vrácení v souladu s právními předpisy ve věci daňových a sociálních odvodů;
 2. z plateb zálohy, která nebyla zaplacená ve stanovené zákonné lhůtě, do dne 31. prosince dotčeného roku;
 3. z daní nerezidentů, které podléhají srážkové dani – od doby uplynutí lhůty platné podle bulharského práva k jejímu uhrazení, až do dne, kdy nerezident doloží, že jsou splněny podmínky pro použití některé z dohod o zamezení dvojímu zdanění, jejichž smluvní stranou je Bulharská republika, včetně případů, v nichž podle dohody nemusí být daň uhrazena, či má být uhrazena jen v nepatrné výši.“
- 9 Zákon o daňovém řízení stanoví v člancích 135 až 142 zvláštní postup pro použití osvobození od daně stanovených v dohodě o zamezení dvojímu zdanění.
- 10 Podle tohoto postupu jsou osvobození od daně přiznána až poté, co je prokázáno, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění.
- 11 Za tímto účelem článek 136 zákona o daňovém řízení stanoví, že nerezident musí zejména prokázat, že když na bulharském území vznikla daňová povinnost v souvislosti s příjmy podléhající srážkové dani, byl daňovým rezidentem jiného státu ve smyslu příslušné dohody o zamezení dvojímu zdanění, měl příjmy ze zdrojů v Bulharsku a neměl na bulharském území žádnou stálou provozovnu ani pevnou základnu své činnosti, se kterou skutečně souvisejí dotčené příjmy.
- 12 Podle článku 139 zákona o daňovém řízení musí nerezident, pokud výše jeho ročních příjmů podléhající srážkové dani odpovídá 100 000 bulharských lev (BGN) (přibližně 51 000 eur), prokázat, že jsou splněny podmínky umožňující použití relevantní dohody o zamezení dvojímu zdanění, způsoby stanovenými v člancích 139 až 141 tohoto zákona, a to u Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (oblastní ředitelství Národní agentury pro daně, Bulharsko) místa, kde je usazena

společnost, která vyplácí příjmy. V souladu s článkem 139 tohoto zákona musí být dokumenty, které prokazují, že podmínky použití této dohody byly splněny, předloženy současně se žádostí o použití uvedené dohody.

- 13 Nicméně podle článku 142 zákona o daňovém řízení, nadepsaném „Zvláštní případy“, platí, že pokud je částka ročních příjmů podléhajících srážkové dani nižší než 100 000 BGN, splnění podmínek umožňujících použití relevantní dohody o zamezení dvojímu zdanění se prokazuje na úrovni osoby, která vyplatila příjmy. V tomto případě osoba, která vyplatila příjmy, osvědčí, že podmínky použití relevantní dohody jsou splněny.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 V průběhu let 2007 až 2010 TTL, společnost zapsaná a usazená v Bulharsku, uzavřela se společností GATX Dutch Holding, zapsanou v Nizozemsku, VTG Austria GmbH, zapsanou v Rakousku, a GATX Reil Poland sp. z.o.o., zapsanou v Polsku (dále jen „tři zahraniční společnosti“) smlouvy o pronájmu vagonových cisteren a jako protihodnota jim za tento pronájem plynuly od TTL příjmy. Tyto společnosti nejsou s TTL propojeny.
- 15 Z písemných vyjádření bulharské vlády vyplývá, že příjmy, které každý rok společnosti GATX Dutch Holding a GATX Reil Poland v období let 2007 až 2010 obdržely z Bulharska, nepřekročily částku 100 000 BGN, zatímco příjmy obdržené společností VTG Austria byly vyšší než tato částka.
- 16 Společnost TTL, která měla za to, že uvedené příjmy spadaly pod dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Bulharskou republikou a každým z dotčených členských států, a sice Nizozemským královstvím, Rakouskou republikou a Polskou republikou, neprovedla srážku u zdroje.
- 17 Tři zahraniční společnosti nepožádaly o rozhodnutí o použitelnosti relevantních dohod o zamezení dvojímu zdanění, ale předložily TTL důkazy o dodržení podmínek použitelnosti těchto dohod. Tyto důkazy byly TTL předloženy až po jednom až čtyřech letech po vyplacení příjmů, a to dne 21. března 2011, pokud jde o polskou společnost, dne 28. března 2011, pokud jde o rakouskou společnost a dne 24. srpna 2011, pokud jde o nizozemskou společnost, takže TTL mohla osvědčit, že podmínky použitelnosti dohod o zamezení dvojímu zdanění byly splněny.
- 18 TTL byla předmětem daňové kontroly, nařízené rozhodnutím ze dne 26. května 2011, ohledně období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2010, která se týkala existence případných dluhů ve smyslu článku 195 zákona o korporační dani.
- 19 Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Sofia (oblastní ředitelství Národní agentury pro daně v Sofii, Bulharsko) dne 22. října 2013 vydala dodatečný daňový výměr, který byl TTL doručen dne 30. října 2013.
- 20 Tento výměr konstatuje existenci daňového dluhu podle článku 195 zákona o korporační dani za daňové období 2010, včetně úroků. Je v něm uvedeno, že podmínky použitelnosti dohod o zamezení dvojímu zdanění byly ve vztahu ke třem zahraničním společnostem splněny, že GATX Dutch Holding a VTG Austria nejsou v Bulharsku povinné k žádné dani a že na základě článku 12 Dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Bulharskou republikou a Polskou republikou měly být příjmy, které TTL vyplatila GATX Reil Poland za pronájem vagonových cisteren, předmětem srážkové daně v Bulharsku v sazbě pouhých 5 %, což odpovídá 2 231,11 BGN (přibližně 1 140 eur).

- 21 Uvedený výměr rovněž uvádí, že úroky za nezaplacení srážkové daně jsou dlužné na základě čl. 175 odst. 2 bodu 3 zákona o daňovém řízení za období od uplynutí zákonné lhůty pro zaplacení srážkové daně podle článku 195 zákona o korporační dani až ke dni, kdy ony tři zahraniční společnosti prokázaly, že podmínky použití dohod o zamezení dvojímu zdanění uzavřených mezi Bulharskou republikou a každým z dotyčných členských států, byly splněny.
- 22 Tentýž daňový výměr stanoví celkovou částku úroků na 71 473,42 BGN (přibližně 36 500 eur). Přestože bylo později konstatováno, že žádná daň nebyla dlužná, tyto úroky nebyly vráceny.
- 23 Společnost TTL podala proti daňovému výměru žalobu k Administrativen sad Sofia-grad (správní soud pro město Sofii, Bulharsko), která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 3. prosince 2014.
- 24 Proti tomuto rozsudku podala TTL kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).
- 25 Tento soud poznamenává, že podle čl. 175 odst. 2 bodu 3 zákona o daňovém řízení společnost-rezident, která vyplácí příjmy podléhající srážkové dani, je povinna zaplatit úroky, jestliže společnost usazená v jiném členském státě, které plynou tyto příjmy, nepředložila důkaz o tom, že podmínky umožňující použití dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Bulharskou republikou a členským státem jejího sídla jsou splněny, a to včetně případu, kdy v souladu s touto dohodou tato společnost-nerezident není v Bulharsku povinná k žádné dani nebo když je částka daně nižší, než by byla obvykle dlužná podle bulharského daňového práva. Předkládající soud rovněž uvádí, že tyto úroky jsou hrazeny za období od uplynutí lhůty pro zaplacení daně z příjmů a dnem, kdy společnost-nerezident, které plynou příjmy, prokáže, že podmínky umožňující použití relevantní dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou splněny a že se nevrací ani tehdy, když jsou podle uvedené dohody platby příjmů z bulharského zdroje osvobozeny od srážkové daně v Bulharsku.
- 26 Tento soud se táže, zda takové ustanovení, jakož i daňová praxe, která z tohoto ustanovení vyplývá, představují omezení neslučitelné s unijním právem, zejména s ohledem na ustanovení Smlouvy o SEU týkající se svobody usazování (články 49 a 54) a volného pohybu kapitálu (článek 63 a čl. 65 odst. 1 a 3) v Evropské unii.
- 27 Dále se uvedený soud domnívá, že skutečnost, že společnost, která vyplácí příjmy zdaněné srážkovou daní, je povinna platit úroky z daně, ke které není povinná společnost usazená v jiném členském státě, je v rozporu s akcesorickým charakterem dluhu na úrocích. Podle tohoto soudu neexistuje v právním řádu Bulharska žádné další ustanovení, které by při nesplnění zákonné povinnosti předložit důkazy o existenci práva, ukládalo, že se od jiné osoby musí vybrat úroky z daně, která nemusí být odvedena.
- 28 Tento soud se proto táže, zda čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i zásada proporcionality, která je v nich zakotvena, brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 175 odst. 2 bod 3 zákona o daňovém řízení.
- 29 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je v souladu s čl. 5 odst. 4 SEU a čl. 12 písm. b) SEU takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 175 odst. 2 bod 3 [zákonu o daňovém řízení], které ukládá společnosti – rezidentovi, vyplácející příjmy zdaněné srážkovou daní povinnost zaplatit úroky za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy nerezident usazený v jiném členském státě doloží, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené s Bulharskou republikou, a to i v případech, ve kterých podle dohody není žádná daň dlužná nebo je dlužná pouze v nepatrné výši?

- 2) Je v souladu s články 49, 54, 63 a čl. 65 odst. 1 a 3 SFEU takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 175 odst. 2 bod 3 [zákona o daňovém řízení] a taková daňová praxe, podle nichž musí společnost vyplácející příjmy zdaněné srážkovou daní zaplatit úroky za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy nerezident usazený v jiném členském státě doloží, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené s Bulharskou republikou, a to i v případech, ve kterých podle dohody není žádná daň dlužná nebo je dlužná pouze v nepatrné výši?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 30 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 5 odst. 4 SEU a čl. 12 písm. b) SEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jaká je dotčená v původním řízení, která ukládá společnosti-rezidentovi, vyplácející společnosti usazené v jiném členském státě příjmy zdaněné srážkovou daní, pokud ustanovení dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi těmito členskými státy nestanoví opak, povinnost zaplatit úroky za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy společnost-nerezident prokáže, že jsou splněny podmínky pro použití této dohody, včetně případu, kdy v souladu s uvedenou dohodou není žádná daň v prvním členském státě dlužná nebo její částka je nižší, než by byla obvykle dlužná podle daňového práva tohoto členského státu.
- 31 Podle ustálené judikatury Soudní dvůr nemá pravomoc odpovědět na položenou předběžnou otázku, pokud je zjevné, že ustanovení unijního práva, které má být předmětem výkladu Soudního dvora, nelze použít (rozsudky ze dne 20. března 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 41, a ze dne 30. června 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, bod 20).
- 32 Pravidla unijního práva, jejichž výklad je požadován v rámci první otázky, přitom nejsou použitelná na takovou situaci, jaká je dotčená v původním řízení.
- 33 Zaprvé článek 5 odst. 4 SEU se vztahuje na činnosti orgánů Unie. V souladu s prvním pododstavcem tohoto ustanovení na základě zásady proporcionality obsah ani forma činnosti Unie nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů Smluv. Pokud jde o druhý pododstavec téhož ustanovení, ten se týká orgánů Unie a ukládá jim dodržovat zásadu proporcionality, jestliže jednájí při výkonu svých pravomocí. Přitom v projednávané věci vychází vnitrostátní ustanovení dotčené v původním řízení ze zákona o daňovém řízení, který přijal bulharský zákonodárce, a týká se procesního zacházení s daňovými poplatníky v Bulharsku.
- 34 Dále článek 12 písm. b) SEU, podle kterého vnitrostátní parlamenty aktivně přispívají k dobrému fungování Unie tím, že zajišťují, že je dodržována zásada subsidiarity, opravňuje vnitrostátní parlamenty dbát na dodržování této zásady při výkonu pravomocí orgány Unie, jakož i na dobrém fungování Unie. Toto ustanovení se netýká vnitrostátních právních předpisů, ale návrhů unijních legislativních aktů.
- 35 Z toho vyplývá, že není třeba odpovídat na první otázku, která se týká výkladu čl. 5 odst. 4 SEU a čl. 12 písm. b) SEU, jelikož se tato ustanovení nepoužijí na takovou situaci, jakou je situace ve věci v původním řízení.

K druhé otázce

Úvodní poznámky

- 36 Společnost TTL, správní orgán žalovaný v původním řízení, bulharská vláda a Evropská komise tvrdí, že ustanovení týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu, obsažená v člancích 49, 54, a 63 SFEU, jakož i v čl. 65 odst. 1 a 3 SFEU, která uvádí předkládající soud ve druhé otázce, jsou irelevantní s ohledem na skutkové okolnosti původního řízení a nepoužitelná v projednávané věci.
- 37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, právo vykonávat činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudky ze dne 18. června 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, bod 37, a ze dne 21. května 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 32).
- 38 Jak uvedla zejména bulharská vláda s přihlédnutím ke skutečnostem v původním řízení, TTL nevyužila svobodu usazování, jelikož nevykonává činnost prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky ani zastoupení na území Nizozemského království, Polské republiky nebo Rakouské republiky. Pokud jde o tři zahraniční společnosti, tyto nevykonávají na bulharském území činnost prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky ani zastoupení. Dále předkládací rozhodnutí uvádí, že tři zahraniční společnosti neměly žádný vztah s TTL.
- 39 Pokud jde dále o volný pohyb kapitálu zaručený čl. 63 odst. 1 SFEU, Soudní dvůr definoval omezení pohybu kapitálu zakázaná tímto ustanovením jako omezení, která zahrnují opatření, která mohou odradit nerezidenty od investování v některém členském státě nebo odradit rezidenty v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudky ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50, jakož i ze dne 17. září 2015, *Miljoen a další*, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 44).
- 40 Přitom nic takového nebylo v projednávaném případě evokováno. Spor v původním řízení se totiž týká povinnosti zaplatit srážkovou daň a uhradit dluh na úrocích z prodlení z této daně, která nebyla odvedena nebo zaplacená v požadované lhůtě. Uvedený daňový dluh vznikl v důsledku obchodní smlouvy uzavřené mezi bulharským daňovým rezidentem a zahraničními osobami, podle které bulharský rezident provedl platby ve prospěch těchto zahraničních osob, které tedy obdržely příjmy.
- 41 Nicméně podle ustálené judikatury skutečnost, že předkládající soud omezil své otázky pouze na výklad některých ustanovení unijního práva, nebrání Soudnímu dvoru, aby předkládajícímu soudu poskytl všechny informace k výkladu unijního práva, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, ať již na ně posledně uvedený v uvedené otázce odkázal, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. listopadu 2017, *Lounes*, C-165/16, EU:C:2017:862, bod 28, jakož i ze dne 30. ledna 2018, *X a Visser*, C-360/15 a C-31/16, EU:C:2018:44, bod 55).
- 42 V projednávané věci z údajů obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že plněním dotčeným v původní věci je pronájem vagonových cisteren. Jelikož pronájem vozidel představuje poskytování služeb ve smyslu článku 57 SFEU (rozsudky ze dne 21. března 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, bod 19, a ze dne 4. prosince 2008, *Jobra*, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 22), musí být věc dotčená v původním řízení zkoumána s ohledem na volný pohyb služeb.
- 43 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 SFEU, který zaručuje volný pohyb služeb, musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které příjem,

kteřý společnost-rezident poukáže společnosti usazené v jiném členském státě, v zásadě podléhá srážkové dani, pokud ustanovení dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi těmito dvěma členskými státy nestanoví opak, když tato právní úprava ukládá společnosti-rezidentovi, která nevybere nebo neodvede tuto srážkovou daň daňové správě prvního členského státu, zaplatit nevratné úroky z prodlení za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy společnost-nerezident prokáže, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění, ačkoliv v souladu s touto dohodou není společnost-nerezident povinná k žádné dani v prvním členském státě nebo částka daně je nižší, než by byla obvykle dlužná podle daňového práva tohoto členského státu.

K existenci omezení volného pohybu služeb

- 44 Podle ustálené judikatury musí členské státy při výkonu své pravomoci v oblasti přímých daní dodržovat unijní právo, a zejména základní svobody zaručené Smlouvou FEU (rozsudky ze dne 23. února 2016, Komise v. Maďarsko, C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171, a ze dne 2. března 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, bod 45).
- 45 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí pohyb služeb mezi členskými státy obtížnějším než vnitrostátní pohyb služeb v určitém členském státě. V souladu s judikaturou Soudního dvora totiž článek 56 SFEU požaduje odstranění jakýchkoli omezení volného pohybu služeb uložených z toho důvodu, že poskytovatel služby je usazen v jiném členském státě, než kde je služba poskytována (viz zejména rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 20 a 21, jakož i citovaná judikatura).
- 46 Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení volného pohybu služeb (rozsudky ze dne 4. prosince 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 19, jakož i ze dne 18. ledna 2018, Wind 1014 a Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, bod 21).
- 47 V projednávané věci je třeba připomenout, že zaprvé podle čl. 195 odst. 1 zákona o korporační dani podléhají příjmy zahraničních právnických společností pocházející z tuzemského zdroje, pokud jich není dosaženo stálou provozovnou na bulharském území, srážkové dani, kterou je s konečnou platností uhrazen daňový dluh. Zadruhé podle čl. 175 odst. 2 bodu 3 zákona o daňovém řízení společnost-rezident, která vyplácí příjmy nerezidentovi, musí, u každé daně nerezidenta, na kterého se v zásadě uplatní srážková daň, platit úroky z prodlení v případě jejího nezaplacení, a to od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení této daně podle bulharského práva až do dne, kdy nerezident prokáže, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Bulharskou republikou a členským státem, ve kterém má nerezident sídlo, a to včetně případu, kdy v souladu s touto dohodou uvedený nerezident není v Bulharsku povinný k žádné dani nebo když je částka daně nižší, než by byla obvykle dlužná podle bulharského daňového práva.
- 48 Z předkládacího rozhodnutí, jakož i z vyjádření předložených bulharskou vládou na jednání vyplývá, že takové úroky z prodlení musejí být zaplacený pouze v případě přeshraničních plnění a tyto úroky nemohou být vráceny.
- 49 V bulharském právu tak existuje rozdílné zacházení mezi společnostmi rezidenty, které vyplácí příjem jako protihodnotu za takové poskytování služeb, jakým je v projednávaném případě pronájem vagonových cisteren, podle toho, zda společnost, která obdrží uvedené příjmy, je jinou společností usazenou v Bulharsku, nebo společností usazenou v jiném členském státě. S přeshraniční situací, v rámci které společnost-rezident využije volný pohyb služeb na základě článku 56 SFEU, je tedy zacházeno méně výhodně než s vnitrostátní situací.

- 50 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, tedy může odradit společnosti-rezidenty od toho, aby využily služby pronájmu od společností usazených v jiných členských státech, a tedy představovat překážku volnému pohybu služeb.
- 51 S ohledem na předcházející úvahy je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě zakázáno článkem 56 SFEU. Je tedy třeba přezkoumat, zda takové omezení může být objektivně odůvodněno.

K případnému odůvodnění omezení volného pohybu služeb

- 52 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení volného pohybu služeb může být přípustěno pouze tehdy, když sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o FEU a je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a je v takovém případě způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné [rozsudky ze dne 18. prosince 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, bod 101; ze dne 4. prosince 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 27, a ze dne 26. května 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 58].
- 53 V tomto ohledu bulharská vláda a správní orgán žalovaný v původním řízení uvádí, že omezení volného pohybu služeb vyplývající z čl. 175 odst. 2 bodu 3 zákona o daňovém řízení je odůvodněné. Bulharská vláda uvádí nezbytnost zajistit účinnost výběru daní, jakož i zajistit účinnost daňového dohledu, což představuje naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou [viz zejména rozsudky ze dne 30. června 2011, Meilicke a další, C-262/09, EU:C:2011:438, bod 41; ze dne 9. října 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 46, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 26. května 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59].
- 54 V tomto kontextu bulharská vláda a správní orgán žalovaný v původním řízení připomínají cíle a fungování právní úpravy dotčené v původním řízení. Podle čl. 202 odst. 2 zákona o korporační dani je společnost-rezident, která vyplácí příjmy podléhající srážkové dani podle článku 195 tohoto zákona, povinna odvést dlužnou daň ve lhůtě tří měsíců od začátku měsíce, který následuje po měsíci, v němž byly příjmy vyplaceny, jestliže je příjemcem uvedených příjmů osoba usazená v členském státě, se kterým Bulharská republika uzavřela dohodu o zamezení dvojímu zdanění. Po uplynutí této lhůty se společnost, která vyplatila příjmy a nevybrala a neodvedla srážkovou daň, nachází v prodlení se zaplacením daně. Podle článku 203 uvedeného zákona je solidárně odpovědná za platbu srážkové daně. Až do okamžiku, než se prokáže, že dohoda o zamezení dvojímu zdanění je použitelná, se podle bulharských právních předpisů považuje daň za dlužnou.
- 55 Podle správního orgánu žalovaného v původním řízení se nezaplacení dlužné daně ve stanovené lhůtě sankcionuje tím, že společnost-rezident platí úroky ve smyslu čl. 175 odst. 2 bodu 3 zákona o daňovém řízení. Upřesňuje, že tyto úroky jsou dlužné bez ohledu na skutečnost, že podle relevantní dohody o zamezení dvojímu zdanění nejsou příjmy v Bulharsku zdanitelné. Platba těchto úroků sankcionuje skutečnost, že nebylo včas prokázáno, že je použitelná dohoda o zamezení dvojímu zdanění, která vylučuje použití bulharského práva.
- 56 Podle bulharské vlády umožňuje takové ustanovení, jako je čl. 175 odst. 2 bod 3 zákona o daňovém řízení, dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, kterým je včasný výběr daní od daňových poplatníků, aniž by to narušovalo cíle a zásady stanovené unijním právem. Toto ustanovení má tedy umožnit daňové správě plánovat a předvídat příjmy z korporační daně, jakož i zajistit účinnost výběru daní. Dále čl. 175 odst. 2 bod 3 zákona o daňovém řízení podněcuje osoby povinné k dani, aby ve stanovené lhůtě prokázaly, že podmínky použitelnosti relevantní dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou splněny, jestliže v souladu s touto dohodou není daň dlužná nebo její částka je nižší, než by byla obvykle dlužná podle bulharského daňového práva.

- 57 Pokud jde o důvody uvedené k odůvodnění omezení volného pohybu služeb, jak bylo připomenuto v bodě 53 tohoto rozsudku, Soudní již rozhodl, že nezbytnost zajistit účinnost výběru daní, jakož i nezbytnost zajisti účinnost daňového dohledu, mohou představovat naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení volného pohybu služeb. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pro účely záruky účinného dodržování vnitrostátní právní úpravy lze považovat uložení sankcí, včetně sankcí trestněprávní povahy, za nezbytné, avšak za podmínky, že povaha a výše uložené sankce jsou v každém jednotlivém případě přiměřené závažnosti porušení, které má být sankcionováno [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59 a citovaná judikatura].
- 58 V projednávané věci se jeví, že nezbytnost zajistit výběr srážkové daně z přeshraničních plateb a účinnost daňového dohledu v takových přeshraničních situacích, jakými jsou situace dotčené v původním řízení, odůvodňuje, že jsou společnostem, které nezaplatí daň ve stanovené lhůtě a poskytnou opožděně dokumenty prokazující, že se mohou domáhat osvobození od povinnosti zaplatit uvedené daně, uloženy sankce.
- 59 Nicméně vnitrostátní právní úprava, která stanoví sankci ve formě úroků, které nelze vrátit, vypočtených na základě částky srážkové daně dlužné podle vnitrostátních právních předpisů, a které jsou splatné za období ode dne, ke kterému se daň stala splatnou, až do dne, ke kterému jsou daňovým orgánům předloženy dokumenty, které prokazují použitelnost dohody o zamezení dvojímu zdanění, není vhodná k zajištění uskutečnění cílů uvedených v předchozím bodě v případě, že je prokázáno, že podle relevantní dohody nebyla daň dlužná. V takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, totiž neexistuje souvislost mezi výší požadovaných úroků a částkou dlužné daně, která je nulová, nebo závažností prodlení v poskytnutí uvedených dokumentů daňovým orgánům.
- 60 Dále taková sankce přesahuje meze toho, co je nezbytné k dosažení uvedených cílů, vzhledem k tomu, že výše splatných úroků může být přemrštěná ve vztahu k výši dlužné daně a není stanovena žádná možnost tyto úroky vrátit.
- 61 Jak totiž uvedla Komise, výše úroků z prodlení z platby daně je stejná bez ohledu na to, že neexistovala daňová povinnost nebo že existovala povinnost ke srážkové dani, ale tato nebyla zaplacená včas. V této posledně uvedené situaci, která se liší od situace dotčené ve věci v původním řízení, bulharská daňová správa utrpí ztrátu příjmů v období, během kterého nebyla daň zaplacená. Naopak ve věci v původním řízení se sankcionuje pouze prodlení při poskytnutí důkazů.
- 62 Ostatně je třeba uvést, že by jiné možnosti umožnily dosažení stejných cílů. Tak by tomu bylo v případě, že se stanoví vrácení úroků z prodlení při zaplacení daně společností-rezidentovi v případě, že byl daňový dluh nově vypočten a přitom bylo prokázáno, že v Bulharsku není splatná žádná daň z příjmů vyplácených společností-nerezidentovi.
- 63 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku, že článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení – podle které příjem, který společnost-rezident poukáže společnosti usazené v jiném členském státě, v zásadě podléhá srážkové dani, pokud ustanovení dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi těmito dvěma členskými státy nestanoví opak – jestliže tato právní úprava ukládá společností-rezidentovi, která nevybere nebo neodvede tuto srážkovou daň daňové správě prvního členského státu, zaplatit nevratné úroky z prodlení za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy společnost-nerezident prokáže, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění, ačkoliv v souladu s touto dohodou není společnost-nerezident povinná k žádné dani v prvním členském státě nebo částka daně je nižší, než by byla obvykle dlužná podle daňového práva tohoto členského státu.

K nákladům řízení

- 64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení – podle které příjem, který společnost-rezident poukáže společnosti usazené v jiném členském státě, v zásadě podléhá srážkové dani, pokud ustanovení dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi těmito dvěma členskými státy nestanoví opak – jestliže tato právní úprava ukládá společnosti-rezidentovi, která nevybere nebo neodvede tuto srážkovou daň daňové správě prvního členského státu, zaplatit nevratné úroky z prodlení za období od okamžiku uplynutí lhůty k zaplacení daně z příjmů až do dne, kdy společnost-nerezident prokáže, že jsou splněny podmínky pro použití dohody o zamezení dvojímu zdanění, ačkoliv v souladu s touto dohodou není společnost-nerezident povinná k žádné dani v prvním členském státě nebo částka daně je nižší, než by byla obvykle dlužná podle daňového práva tohoto členského státu.

Podpisy.