



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

25. juli 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – fri udveksling af tjenesteydelser – beskatning af selskaber – betalinger foretaget af et hjemmehørende selskab til ikke-hjemmehørende selskaber for leje af jernbanetankvogne – forpligtelse til at indeholde kildeskat af indtægter fra en indenlandsk kilde, som overføres til et udenlandsk selskab – manglende overholdelse – dobbeltbeskatningsoverenskomster – opkrævning af morarenter hos det hjemmehørende selskab for manglende betaling af kildeskat – renter, som påløber fra udløbet af den lovbestemte betalingsfrist indtil den dag, hvor dokumentation for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er fremlagt – renter, som ikke kan tilbagesøges«

I sag C-553/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) ved afgørelse af 24. oktober 2016, indgået til Domstolen den 2. november 2016, i sagen

»TTL« EOOD

mod

Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia,

procesdeltager:

Varhovna administrativna prokuratura,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne A. Prechal og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »TTL« EOOD ved advokat V. Terzieva,

* Processprog: bulgarsk.

- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia ved A. Georgiev og S. Atanasova, som befuldmægtigede,
- den bulgarske regering ved E. Petranova, M. Georgieva og T. Mitova, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels, R. Lyal og P. Mihaylova, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 63 TEUF og artikel 65, stk. 1 og 3, TEUF samt artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »TTL« EOOD og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia, Bulgarien) (herefter »den sagsøgte myndighed i hovedsagen«) vedrørende TTL's betaling af morarenter, som ikke kan tilbagesøges, for manglende overholdelse af selskabets forpligtelse til at indeholde kildeskat af grænseoverskridende overførsler af indtægter til ikke-tilknyttede selskaber etableret i en anden medlemsstat end Republikken Bulgarien.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 5, stk. 4, første afsnit, TEU bestemmer:

»I medfør af proportionalitetsprincippet går indholdet og formen af Unionens handling ikke videre end nødvendigt for at nå målene i traktaterne.«

- 4 Artikel 12, litra b), TEU fastsætter:

»De nationale parlamenter bidrager aktivt til, at Unionen kan fungere tilfredsstillende:

[...]

- b) De sikrer, at nærhedsprincippet overholdes i overensstemmelse med procedurerne i protokollen om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.«

Bulgarsk ret

- 5 I henhold til artikel 195, stk. 1, i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsskat) (DV nr. 105 af 22.12.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal udenlandske juridiske personer betale kildeskat af indtægter, der hidrører fra en indenlandsk kilde, såfremt indtægterne ikke er opnået via et fast driftssted i Bulgarien, hvorved

skattegælden er endeligt indfriet. I henhold til denne lovs artikel 195, stk. 2, skal skatten efter stk. 1 indeholdes af bulgarske juridiske personer, der overfører indtægter til udenlandske juridiske personer. I overensstemmelse med nævnte lovs artikel 200 er kildeskattesatsen på 10%.

- 6 Artikel 202, stk. 2, i lov om selskabsskat fastsætter, at enheder, der overfører indtægter, som i henhold til denne lovs artikel 195 er kildeskattepligtige, er forpligtet til at betale den skyldige skat inden for en frist på tre måneder at regne fra begyndelsen af den måned, der følger efter den måned, hvor indtægterne blev overført.

- 7 Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproces og om den sociale sikringsprocedure) af 1. januar 2006 (DV nr. 105 af 29.12.2005, herefter »skatteprocesloven«) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer i artikel 18 med overskriften »Ansaret for personer, der skal indeholde og betale skat eller bidrag til sociale sikringsordninger«:

»1) En person, som er retligt forpligtet til at indeholde og betale skat eller bidrag til sociale sikringsordninger, og som ikke indeholder skat eller betaler bidrag til sociale sikringsordninger, er solidarisk ansvarlig med debitor for den skat eller de bidrag til sociale sikringsordninger, der ikke er indeholdt eller betalt.

2) Når den i stk. 1 omhandlede person har indeholdt skat eller obligatoriske bidrag til sociale sikringsordninger, men ikke har indbetalt den eller disse, er den pågældende person forpligtet til at betale denne skat eller disse obligatoriske bidrag til sociale sikringsordninger, mens debtors ansvar bortfalder«.

- 8 Skatteproceslovens artikel 175, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1) Af skyld til staten, som ikke betales inden for de fastsatte frister, svares der renter i henhold til de i denne lov fastsatte satser.

2) Ligeledes svares der renter af

1. offentlige tilgodehavender, som ikke er tilbageført eller opført korrekt, herunder alle betalinger modtaget på grundlag af en ansøgning om tilbagebetaling i henhold til lovgivningen om skatter og bidrag til sociale sikringsordninger
 2. forudbetalinger, der ikke er betalt inden for den lovbestemte frist, den 31. december i det pågældende år
 3. udenlandske personers skyldige kildeskat fra det tidspunkt, hvor betalingsfristen efter bulgarsk ret udløber, og indtil det tidspunkt, hvor det udenlandske selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvortil Republikken Bulgarien er kontraherende part, er opfyldt, også i tilfælde, hvor skatten efter overenskomsten ikke skal betales eller kun betales med et mindre beløb.«
- 9 Skatteprocesloven fastsætter i artikel 135-142 en særlig procedure for anvendelse af de skattefritagelser, der er fastsat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 10 Ifølge denne procedure finder skattefritagelserne anvendelse, efter det er blevet godtgjort, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt.
- 11 Med henblik herpå skal den udenlandske person i henhold til skatteproceslovens artikel 136 efter indtræden af pligten til at erlægge indenlandsk kildeskat bl.a. godtgøre, at den pågældende person i henhold til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst var skattemæssigt hjemmehørende i en

anden stat, at den pågældende rådede over indtægter, hvis kilde er i Bulgarien, og at den pågældende ikke havde fast driftssted eller filialer på bulgarsk område, som de nævnte indtægter har en faktisk tilknytning til.

- 12 I henhold til skatteproceslovens artikel 139 skal den udenlandske person fra et årligt indtægtsbeløb, hvoraf der skal indeholdes kildeskat, på 100 000 bulgarske leva (BGN) (ca. 51 000 EUR) i henhold til denne lovs artikel 139-141 over for Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (områdedirektoratet under det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) på det sted, hvor det overførende selskab er etableret, godtgøre, at betingelserne for anvendelse af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt. I henhold til denne lovs artikel 139 skal dokumenter til godtgørelse af, at betingelserne for anvendelse af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt, fremlægges samtidig med ansøgningen om nævnte overenskomsts anvendelse.
- 13 I medfør af skatteproceslovens artikel 142 med overskriften »Særlige tilfælde« påhviler det imidlertid den person, som har overført indtægterne, når det årlige indtægtsbeløb, som er undergivet kildebeskatning, er lavere end 100 000 BGN, at godtgøre, at betingelserne for anvendelse af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt. I dette tilfælde, skal den person, der har overført indtægterne, attestere, at betingelserne for anvendelse af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 I perioden 2007-2010 indgik TTL, et selskab, der er registreret og etableret i Bulgarien, med selskaberne GATX Dutch Holding, registreret i Nederlandene, VTG Austria GmbH, registreret i Østrig, og GATX Reil Poland sp. z.o.o., registreret i Polen (herefter »de tre udenlandske selskaber«), aftaler om leje af jernbanetankvogne og overførte i modydelse herfor indtægterne til de tre udenlandske selskaber. Disse selskaber har ingen tilknytning til TTL.
- 15 Det fremgår af den bulgarske regerings skriftlige indlæg, at de indtægter fra en bulgarsk kilde, for hvert år i perioden 2007-2010, som selskaberne GATX Dutch Holding og GATX Reil Poland modtog, var under 100 000 BGN, mens de indtægter, som selskabet VTG Austria modtog, lå over dette beløb.
- 16 Idet TTL var af den opfattelse, at de nævnte indtægter var omfattet af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der var indgået mellem Republikken Bulgarien og hver af de pågældende medlemsstater, dvs. Kongeriget Nederlandene, Republikken Østrig og Republikken Polen, foretog selskabet ikke indeholdelse af kildeskat.
- 17 De tre udenlandske selskaber anmodede ikke om en afgørelse om, hvorvidt de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster kunne finde anvendelse, men over for TTL fremlagde de beviser for, at betingelserne for anvendelse af disse overenskomster var opfyldt. Idet disse beviser først blev fremlagt for TTL et til fire år efter, at overførslerne af indtægter var blevet foretaget, kunne TTL, henholdsvis den 21. marts 2011 hvad angår det polske selskab, den 28. marts 2011 hvad angår det østrigske selskab og den 24. august 2011 hvad angår det nederlandske selskab attestere, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten var opfyldt.
- 18 TTL var genstand for en skattekontrol, som blev anordnet ved afgørelse af 26. maj 2011 for perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2010, og som omhandlede spørgsmålet, om der forelå eventuel skyld som omhandlet i artikel 195 i lov om selskabsskat.
- 19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (områdedirektoratet under det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) udstedte en skatteansættelse af 22. oktober 2013, som blev meddelt TTL den 30. oktober samme år.

- 20 Denne skatteansættelse konstaterede, at der forelå en skatteskyld i henhold til artikel 195 i lov om selskabsskat for skatteåret 2010 med tillæg af renter. Det var heri angivet, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne var opfyldt for de tre udenlandske selskaber, at GATX Dutch Holding og VTG Austria ikke var skattepligtige i Bulgarien, og at der for de indtægter, som TTL havde overført til GATX Reil Poland for leje af jernbanetankvogne, i henhold til artikel 12 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Republikken Bulgarien og Republikken Polen skulle have været indeholdt kildeskat i Bulgarien med en sats på blot 5%, svarende til 2 231,11 BGN (ca. 1 140 EUR).
- 21 I den nævnte skatteansættelse var det ligeledes anført, at der i henhold til skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3, skulle betales renter for manglende betaling af kildeskat for perioden fra udløbet af den lovbestemte frist for betaling af kildeskat i henhold til artikel 195 i lov om selskabsskat til den dato, hvor de tre udenlandske selskaber havde godtgjort, at betingelserne for anvendelse af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der var indgået mellem Republikken Bulgarien og hver af de pågældende medlemsstater, var opfyldt.
- 22 I samme skatteansættelse blev det samlede rentebeløb fastsat til 71 473,42 BGN (ca. 36 500 EUR). Selv om det efterfølgende er godtgjort, at skatten ikke var skyldig, blev disse renter ikke tilbagebetalt.
- 23 TTL påklagede denne skatteansættelse til Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien), som ved dom af 3. december 2014 ikke gav TTL medhold heri.
- 24 TTL har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien).
- 25 Denne ret har anført, at et hjemmehørende selskab, der overfører kildeskattepligtige indtægter, i medfør af skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3, er forpligtet til at betale renter, når selskabet etableret i en anden medlemsstat, der modtager disse indtægter, ikke har fremlagt dokumentation for, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Republikken Bulgarien og den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted, er opfyldt, herunder når dette ikke-hjemmehørende selskab i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtigt i Bulgarien, eller hvor dette skattebeløb er lavere end det skattebeløb, der normalt skal betales i henhold til den bulgarske skattelovgivning. Den forelæggende ret har ligeledes anført, at der beregnes renter for perioden fra udløbet af fristen for betaling af skat af indtægterne til den dato, hvor det ikke-hjemmehørende selskab dokumenterer, at betingelserne for anvendelse af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt, og at de ikke kan tilbagesøges, selv om overførsler af indtægter fra en bulgarsk kilde i henhold til nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for kildeskat i Bulgarien.
- 26 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt en sådan bestemmelse og den skattepraksis, som denne bestemmelse giver anledning til, udgør en restriktion, der er uforenelig med EU-retten, bl.a. henset til bestemmelserne i EUF-traktaten vedrørende etableringsfriheden (artikel 49 og 54) og de frie kapitalbevægelser (artikel 63 og artikel 65, stk. 1 og 3) i Den Europæiske Union.
- 27 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at den omstændighed, at det selskab, der overfører kildeskattepligtige indtægter, er forpligtet til at betale renter af skat, som et selskab etableret i en anden medlemsstat ikke er pligtig at betale, ikke kan forenes med et rentekravs accessoriske karakter. Ifølge denne ret er der ikke i bulgarsk ret nogen anden bestemmelse, som, når den lovbestemte pligt til at fremlægge beviser for rettigheder ikke opfyldes, bestemmer, at renter af en ikke-skyldig skat opkræves hos en anden person.
- 28 Den forelæggende ret har følgelig rejst spørgsmålet, om artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU samt det heri fastsatte proportionalitetsprincip er til hinder for en national bestemmelse som skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3.

29 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er en national retsforskrift som [skatteproceslovens] artikel 175, stk. 2, nr. 3), hvorefter et indenlandsk selskab, der overfører kildeskattepligtige indtægter, skal betale renter fra det tidspunkt, hvor betalingsfristen for det pågældende skattebeløb udløber, og indtil det tidspunkt, hvor det i en anden medlemsstat registrerede udenlandske selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Republikken Bulgarien foreligger, hvilket også gælder i tilfælde, hvor skatten efter overenskomsten ikke skal betales eller kun betales med et mindre beløb, forenelig med artikel 5, stk. 4, og artikel 12, litra b), TEUF?
- 2) Er en retsforskrift som [skatteproceslovens] artikel 175, stk. 2, nr. 3), og en skattepraksis, hvorefter der hos et indenlandsk selskab, der overfører kildeskattepligtige indtægter, skal opkræves renter fra det tidspunkt, hvor betalingsfristen for det pågældende skattebeløb udløber, og indtil det tidspunkt, hvor det i en anden medlemsstat registrerede udenlandske selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Republikken Bulgarien foreligger, hvilket også gælder i tilfælde, hvor skatten efter overenskomsten ikke skal betales eller kun betales med et mindre beløb, forenelig med artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 63 TEUF og 65, stk. 1 og 3, TEUF?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 30 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et hjemmehørende selskab, der overfører kildeskattepligtige indtægter til et selskab etableret i en anden medlemsstat, medmindre andet er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem disse to medlemsstater, skal betale renter fra det tidspunkt, hvor betalingsfristen for det pågældende skattebeløb udløber, og indtil det tidspunkt, hvor det ikke-hjemmehørende selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt, hvilket også gælder i tilfælde, hvor skatten efter denne overenskomst ikke skal betales i førstnævnte medlemsstat, eller hvor beløbet herfor er lavere end det, der normalt skal betales i medfør af nævnte medlemsstats skattelovgivning.
- 31 Ifølge fast praksis har Domstolen ikke kompetence til at besvare et forelagt spørgsmål, når det er åbenbart, at den EU-retlige bestemmelse, som Domstolen anmodes om at fortolke, ikke kan finde anvendelse (dom af 20.3. 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, præmis 41, og af 30.6.2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, præmis 20).
- 32 De EU-regler, der ønskes en fortolkning af i forbindelse med det første spørgsmål, kan ikke finde anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.
- 33 For det første omhandler artikel 5, stk. 4, TEU handlinger foretaget af Unionens institutioner. I henhold til denne bestemmelses første afsnit går indholdet og formen af Unionens handling i medfør af proportionalitetsprincippet ikke videre end nødvendigt for at nå målene i traktaterne. Hvad angår samme bestemmelses andet afsnit vedrører det Unionens institutioner og pålægger dem at overholde proportionalitetsprincippet under udøvelsen af en beføjelse. I den foreliggende sag er den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse imidlertid indført ved skatteprocesloven, som er vedtaget af den bulgarske lovgiver, og vedrører den processuelle behandling af skattepligtige personer i Bulgarien.

- 34 For det andet giver artikel 12, litra b), TEU, hvorefter de nationale parlamenter aktivt bidrager til, at Unionen kan fungere tilfredsstillende – idet de sikrer, at nærhedsprincippet overholdes – de nationale parlamenter beføjelse til at sikre, at dette princip overholdes, når Unionens institutioner udøver en beføjelse, og til at sikre, at Unionen kan fungere tilfredsstillende. Denne bestemmelse tager ikke sigte på de nationale lovgivninger, men Unionens lovgivningsmæssige retsakter.
- 35 Det følger heraf, at det er ufornuddent at besvare det første spørgsmål om fortolkning af artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU, idet disse bestemmelser ikke kan finde anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

Det andet spørgsmål

Indledende bemærkninger

- 36 TTL, den sagsøgte myndighed i hovedsagen, den bulgarske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, at bestemmelserne om etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, der er indeholdt i artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 63 TEUF og artikel 65, stk. 1 og 3, TEUF, som den forelæggende ret henviser til i sit andet spørgsmål, er uden betydning med hensyn til hovedsagens faktiske omstændigheder og ikke kan finde anvendelse i den foreliggende sag.
- 37 Det bemærkes i denne henseende, at ifølge fast retspraksis omfatter etableringsfriheden en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 18.6.2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 37, og af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 32).
- 38 Således som blandt andet den bulgarske regering – under henvisning til hovedsagens faktiske omstændigheder – har gjort gældende, har TTL ikke gjort brug af etableringsfriheden, eftersom selskabet ikke udøver virksomhed via et datterselskab, en filial eller et agentur på Kongeriget Nederlandenes område, Republikken Polens område eller Republikken Østrigs område. Hvad angår de tre udenlandske selskaber udøver disse ikke virksomhed på bulgarsk område via et datterselskab, en filial eller et agentur. Det er endvidere anført i forelæggelsesafgørelsen, at disse tre udenlandske selskaber ikke har nogen tilknytning til TTL.
- 39 Med hensyn til de frie kapitalbevægelser, der er sikret ved artikel 63, stk. 1, TEUF, har Domstolen i øvrigt defineret restriktioner af kapitalbevægelserne, der er forbudt ifølge denne bestemmelse, som omfattende foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 50, og af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 44).
- 40 Noget sådant er imidlertid ikke blevet påberåbt i den foreliggende sag. Tvisten i hovedsagen vedrører således forpligtelsen til at betale en kildeskat og at betale et rentekrav for den forsinkede betaling af denne skat, som ikke er blevet indeholdt eller betalt inden for den fastsatte frist. Den nævnte skattegæld er opstået som følge af forretningsmæssige aftaler indgået mellem en i Bulgarien skattemæssigt hjemmehørende person og udenlandske personer, og i medfør af hvilke den bulgarske hjemmehørende person har foretaget betalinger til disse udenlandske personer, som derved har oppebåret indtægter.

- 41 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at den omstændighed, at den forelæggende ret har begrænset sit spørgsmål til fortolkningen af visse EU-retlige bestemmelser, ikke er til hinder for, at Domstolen oplyser den om alle de momenter angående fortolkningen af EU-retten, som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den, uanset om den forelæggende ret har henvist til dem i sit spørgsmål (jf. i denne retning dom af 14.11.2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, præmis 28, og af 30.1.2018, X og Visser, C-360/15 og C-31/16, EU:C:2018:44, præmis 55).
- 42 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den i hovedsagen omhandlede transaktion er leje af jernbanetankvogne. Idet leje af køretøjer udgør en tjenesteydelse i artikel 57 TEUF's forstand (dom af 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, præmis 19, og af 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, præmis 22), skal hovedsagen undersøges i lyset af den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 43 Under disse omstændigheder må det antages, at den forelæggende ret med det andet spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 56 TEUF, der sikrer den frie udveksling af tjenesteydelser, skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et hjemmehørende selskabs overførsel af indtægter til et selskab etableret i en anden medlemsstat i princippet kildebeskattes, medmindre andet er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem disse to medlemsstater, hvis denne lovgivning pålægger det hjemmehørende selskab, som hverken indeholder eller betaler denne skat til skattemyndighederne i førstnævnte medlemsstat, at betale morarenter, som ikke kan tilbagesøges, for perioden mellem udløbet af fristen for betaling af skat af indtægten og den dato, hvor det ikke-hjemmehørende selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt, selv om det ikke-hjemmehørende selskab i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtigt i førstnævnte medlemsstat, eller skattebeløbet er lavere end det, der normalt skal betales i medfør af nævnte medlemsstats skattelovgivning.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser

- 44 Det følger af fast retspraksis, at medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på området for direkte beskatning under overholdelse af EU-retten og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder (dom af 23.2.2016, Kommissionen mod Ungarn, C-179/14, EU:C:2016:108, præmis 171, og af 2.3.2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 45).
- 45 Det skal i denne henseende bemærkes, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat. I overensstemmelse med Domstolens praksis kræver artikel 56 TEUF således ophævelse af enhver restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (jf. bl.a. dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 20 og 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv, udgør restriktioner af den frie udveksling af tjenesteydelser (dom af 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, præmis 19, og af 18.1.2018, Wind 1014 og Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, præmis 21).
- 47 I den foreliggende sag bemærkes for det første, at de indtægter, som udenlandske juridiske personer oppebærer fra indenlandske kilder, så længe de ikke oppebæres via et fast driftssted på bulgarsk område, i medfør af artikel 195, stk. 1, i lov om selskabsskat, kildebeskattes, hvorved skattegælden er endeligt indfriet. For det andet skal et hjemmehørende selskab, der overfører indtægter til en udenlandsk person i henhold til skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3, for enhver skat, som en

udenlandsk person i princippet er kildeskattepligtig af, betale morarenter i tilfælde af manglende betaling at regne fra udløbet af den efter bulgarsk ret fastsatte frist for betaling af denne skat indtil den dato, hvor den udenlandske person fremlægger dokumentation for, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Republikken Bulgarien og den medlemsstat, hvor denne person er etableret, er opfyldt, herunder når nævnte person ikke er skattepligtig i Bulgarien, eller hvor dette skattebeløb er lavere end det skattebeløb, der normalt skal betales i henhold til den bulgarske skattelovgivning.

- 48 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af den bulgarske regerings indlæg under retsmødet, at der kun skal ske betaling af sådanne morarenter i tilfælde af grænseoverskridende transaktioner, og at disse renter ikke tilbagebetales.
- 49 Der foreligger således i bulgarsk ret en forskellig behandling af hjemmehørende selskaber, der overfører indtægter som modydelse for en tjenesteydelse som i den foreliggende sag, såsom leje af jernbanetankvogne, alt efter om det selskab, der oppebærer nævnte indtægter, er et andet selskab etableret i Bulgarien eller et selskab etableret i en anden medlemsstat. En grænseoverskridende situation, hvor et hjemmehørende selskab har gjort brug af den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 56 TEUF behandles således mindre gunstigt end en indenlandsk situation.
- 50 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan afholde hjemmehørende selskaber fra at gøre brug af tjenesteydelser med leje fra selskaber etableret i de øvrige medlemsstater og kan derfor udgøre en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 51 Henset til ovenstående betragtninger må det fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, der i princippet er forbudt ved artikel 56 TEUF. Det må dernæst undersøges, om en sådan restriktion kan være objektivt begrundet.

Om en eventuel begrundelse for restriktionen af den frie udveksling af tjenesteydelser

- 52 Det følger af Domstolens praksis, at en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser kun kan være berettiget, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med EUF-traktaten eller er begrundet i tvingende almene hensyn, og det kræves i en sådan situation, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det tilsigtede formål (dom af 18.12.2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, præmis 101, af 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, præmis 27, og af 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 58).
- 53 Den bulgarske regering og den sagsøgte myndighed i hovedsagen har i denne henseende gjort gældende, at den restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3, er begrundet. Den bulgarske regering har påberåbt sig nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning og nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol, der udgør tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder (jf. bl.a. dom af 30.6.2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 41, af 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, præmis 46, og den deri nævnte retspraksis, og af 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 59).
- 54 I denne forbindelse har den bulgarske regering og den sagsøgte myndighed i hovedsagen henvist til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivnings formål og virkemåde. I henhold til artikel 202, stk. 2, i lov om indkomstskat er det selskab, der overfører indtægter, som i henhold til denne lovs artikel 195 er kildeskattepligtige, forpligtet til at betale den skyldige skat inden for en frist på tre måneder at regne fra begyndelsen af den måned, der følger efter den måned, hvor indtægterne blev overført, når modtageren af de nævnte indtægter er en person etableret i en medlemsstat, med hvilken Republikken Bulgarien

har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Når denne frist først er begyndt at løbe, misligholder det selskab, der har overført indtægterne, og som ikke indeholder eller betaler kildeskat, sin forpligtelse til at betale skat. Ifølge nævnte lovs artikel 203 er selskabet også solidarisk ansvarlig for betaling af kildeskat. Indtil det godtgøres at dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan finde anvendelse, anses skatten for at være skyldig i henhold til bulgarsk lovgivning.

- 55 Ifølge den sagsøgte myndighed i hovedsagen er manglende rettidig indbetaling af den skyldige skat sanktioneret ved det hjemmehørende selskabs betaling af renter som omhandlet i skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3. Den har præciseret, at disse renter påløber uafhængigt af den omstændighed, at indtægten i medfør af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke beskattes i Bulgarien. Betaling af disse renter sanktionerer det forhold, at det ikke rettidigt er blevet godtgjort, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som udelukker anvendelsen af bulgarsk ret, kan finde anvendelse.
- 56 Ifølge den bulgarske regering gør en bestemmelse såsom skatteprocesloven det muligt at opnå det formål, der forfølges med den nationale lovgivning, som er at foretage rettidig opkrævning af skatter fra de skattepligtige, uden at gøre indgreb i de i EU-lovgivningen opstillede formål og principper. Denne bestemmelse har således til formål at give skattemyndighederne mulighed for at planlægge og forudse selskabsskatteindtægterne samt at sikre en effektiv skatteopkrævning. Desuden udgør skatteproceslovens artikel 175, stk. 2, nr. 3, et incitament for skattepligtige personer til inden for den fastsatte frist at godtgøre, at betingelserne for anvendelse af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er opfyldt, hvilket også gælder i tilfælde, hvor skatten efter denne overenskomst ikke skal betales, eller hvor beløbet herfor er lavere end det, der normalt skal betales i henhold til bulgarsk skattelovgivning.
- 57 For så vidt angår de hensyn, der er fremført for at begrunde restriktionen af den frie udveksling af tjenesteydelser, og således som anført i denne doms præmis 53, har Domstolen allerede fastslået, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning og nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol kan udgøre tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser. Domstolen har ligeledes fastslået, at pålæggelsen af sanktioner, herunder strafferetlige, kan anses for nødvendige for at sikre en effektiv overholdelse af en national lovgivning, dog afhængig af, at arten og størrelsen af den pålagte sanktion i hvert enkelt tilfælde står i rimeligt forhold til grovheden af den lovovertrædelse, som den har til formål at sanktionere (jf. i denne retning dom af 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis og den deri nævnte retspraksis).
- 58 I den foreliggende sag synes nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af kildeskat af grænseoverskridende betalinger og at sikre en effektiv skattekontrol i grænseoverskridende situationer som de i hovedsagen omhandlede at kunne begrunde, at selskaber – der ikke rettidigt betaler skat, og som forsinket fremlægger dokumentation for, at disse selskaber kan påberåbe sig en fritagelse fra forpligtelsen til at betale nævnte skatter – pålægges sanktioner.
- 59 En national lovgivning, der fastsætter en sanktion i form af renter, som ikke kan tilbagesøges, der beregnes på grundlag af den kildeskat, som i henhold til national lovgivning skal betales, og som påløber i perioden fra den dato, hvor skatten forfalder til betaling, til den dato, hvor der for skattemyndighederne fremlægges dokumentation for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan finde anvendelse, er imidlertid ikke egnet til at sikre opfyldelsen af de i foregående præmis anførte formål i tilfælde, hvor det er godtgjort, at skatten i medfør af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal betales. I en situation som den i hovedsagen omhandlede, er der nemlig ikke en sammenhæng mellem dels det krævede rentebeløb, dels det skyldige skattebeløb, som er ikke-eksisterende, eller alvoren med hensyn til, at den nævnte dokumentation blev fremlagt for sent for skattemyndighederne.

- 60 En sådan sanktion går i øvrigt ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå de nævnte formål, idet det påløbne rentebeløb kan vise sig at være for vidtgående i forhold til den skyldige skat, og idet der ikke er fastsat nogen mulighed for tilbagebetaling af disse renter.
- 61 Som Kommissionen har anført, er rentebeløbet for forsinket betaling af skatten nemlig det samme, hvad enten skatten i sidste ende ikke er forfalden, eller den indeholdte kildeskat er forfalden, men ikke betales rettidigt. I sidstnævnte situation, som er forskellig fra den i hovedsagen omhandlede, lider de bulgarske skattemyndigheder et indtægtstab i den periode, hvor skatten ikke er betalt. I hovedsagen er det derimod alene den forsinkede fremlæggelse af dokumentation, der er sanktioneret.
- 62 Det skal i øvrigt bemærkes, at andre muligheder gør det muligt at opnå de samme formål. Dette vil være tilfældet, hvis tilbagebetalingen til det hjemmehørende selskab af renter betalt for forsinket betaling var foreskrevet for det tilfælde, at denne skattegæld måtte blive genstand for en ny beregning eller det måtte blive godtgjort, at der ikke skulle betales skat i Bulgarien af indtægter overført til det ikke-hjemmehørende selskab.
- 63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et hjemmehørende selskabs overførsel af indtægter til et selskab etableret i en anden medlemsstat i princippet kildebeskattes, medmindre andet er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem disse to medlemsstater, hvis denne lovgivning pålægger det hjemmehørende selskab, som hverken indeholder eller betaler denne skat til skattemyndighederne i førstnævnte medlemsstat, at betale morarenter for perioden mellem udløbet af fristen for betaling af skat af indtægten og den dato, hvor det ikke-hjemmehørende selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt, selv om det ikke-hjemmehørende selskab i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtigt i førstnævnte medlemsstat, eller skattebeløbet er lavere end det, der normalt skal betales i medfør af nævnte medlemsstats skattelovgivning.

Sagsomkostninger

- 64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter et hjemmehørende selskabs overførsel af indtægter til et selskab etableret i en anden medlemsstat i princippet kildebeskattes, medmindre andet er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem disse to medlemsstater, hvis denne lovgivning pålægger det hjemmehørende selskab, som hverken indeholder eller betaler denne skat til skattemyndighederne i førstnævnte medlemsstat, at betale morarenter for perioden mellem udløbet af fristen for betaling af skat af indtægten og den dato, hvor det ikke-hjemmehørende selskab godtgør, at betingelserne for anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt, selv om det ikke-hjemmehørende selskab i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er skattepligtigt i førstnævnte medlemsstat, eller skattebeløbet er lavere end det, der normalt skal betales i medfør af nævnte medlemsstats skattelovgivning.

Underskrifter