



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

25 päivänä heinäkuuta 2018 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Palvelujen tarjoamisen vapaus – Yhteisöverotus – Kotimaisen yhtiön ulkomaisille yhtiöille rautatiesäiliövaunujen vuokrauksesta suorittamat maksut – Velvollisuus pidättää lähdeveroa kotimaisesta lähteestä ulkomaiselle yhtiölle maksetusta tulosta –
Velvollisuuden laiminlyönti – Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyt sopimukset – Kotimaiselta yhtiöltä lähdeveron tilittämättä jättämisen johdosta perittävä viivästyskorko – Korko, joka lasketaan maksamiselle asetetun lakisääteisen määräajan päättymisestä siihen päivään saakka, jolloin esitetään todisteet kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisesta – Korot, joita ei voida palauttaa

Asiassa C-553/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 24.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.11.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”TTL” EOOD

vastaan

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

Varhovna administrativna prokuraturan

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.1.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”TTL” EOOD, edustajanaan V. Terzieva, advokat,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, asiamiehinään A. Georgiev ja S. Atanasova,
 - Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova, M. Georgieva ja T. Mitova,
 - Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, R. Lyal ja P. Mihaylova,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 54 ja SEUT 63 artiklan sekä SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdan, SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat "TTL" EOOD ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (vero- ja sosiaaliturva-alan valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, Sofia, Bulgaria; jäljempänä pääasiassa vastaajana oleva viranomainen) ja jossa on kyse viivästyskoroista, joita ei voida palauttaa ja jotka TTL on maksanut sen johdosta, ettei se noudattanut velvoitettaan pidättää lähdeveroa sellaisten tulojen maksuista, jotka maksettiin muuhun jäsenvaltioon kuin Bulgarian tasavaltaan sijoittautuneille yhtiöille, joihin se ei ollut etuyhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 SEU 5 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määrätään seuraavaa:

"Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti unionin toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi."

- 4 SEU 12 artiklan b alakohdassa määrätään seuraavaa:

"Kansalliset parlamentit edistävät osaltaan aktiivisesti unionin moitteetonta toimintaa seuraavasti:

--

- b) ne huolehtivat siitä, että toissijaisuusperiaatetta noudatetaan toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta tehdyssä pöytäkirjassa määrättyjen menettelyjen mukaisesti".

Bulgarian oikeus

- 5 Yhteisöverolain (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane; DV nro 105, 22.12.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 195 §:n 1 momentin mukaan tuloista, joita ulkomaiset oikeushenkilöt saavat bulgarialaisesta lähteestä ja joita ei ole saatu Bulgarian alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta, on pidätettävä lähdevero, jolla verovelka suoritetaan lopullisesti. Mainitun

lain 195 §:n 2 momentin mukaan Bulgariassa asuvat oikeushenkilöt, jotka maksavat tuloja ulkomailla asuville oikeushenkilöille, pidättävät 1 momentin mukaisen veron. Saman lain 200 §:n mukaisesti kyseisen lähdeveron verokanta on 10 prosenttia.

- 6 Yhteisöverolain 202 §:n 2 momentissa säädetään, että toimijat, jotka maksavat saman lain 195 §:n nojalla lähdeveron alaisia tuloja, ovat velvollisia tilittämään pidättämänsä verot kolmen kuukauden kuluessa sitä kuukautta, jonka kuluessa tulot on maksettu, seuraavan kuukauden alusta laskettuna.
- 7 Bulgarian 1.1.2006 annetun verotus- ja sosiaalivakuutusmenettelylain (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005; jäljempänä verotusmenettelylaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 18 §:ssä, jonka otsikko on ”Veroja tai sosiaalimaksuja pidättävien ja tilittävien henkilöiden vastuu”, säädetään seuraavaa:

”(1) Henkilö, jolla on lakisääteinen velvoite pidättää ja tilittää vero tai sosiaalimaksu ja joka ei pidätä ja tilitä veroa tai sosiaalimaksua, on velallisen kanssa yhteisvastuussa pidättämättä ja tilittämättä jätetyistä veroista tai sosiaalimaksuista.

(2) Jos 1 momentissa tarkoitettu henkilö on pidättänyt veron tai sosiaalimaksun mutta ei ole tilittänyt sitä, hänen on suoritettava tämä vero tai sosiaalimaksu, mutta velallisen vastuu on lakannut.”

- 8 Verotusmenettelylain 175 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Sellaisista veloista valtiolle, joita ei makseta lakisääteisissä määräajoissa, on maksettava korkoa laissa vahvistetun korkotason mukaisesti.

(2) Korkoa on maksettava myös

1. julkisista saatavista, joita ei ole asianmukaisesti maksettu tai vähennetty, mukaan luettuna maksut, jotka on saatu verotuksellisia ja sosiaalisia maksuja koskevan lainsäädännön mukaisen palautusvaatimuksen perusteella
 2. etukäteismaksusta, jota ei ole maksettu lakisääteisessä määräajassa kyseisen vuoden 31. päivään joulukuuta mennessä
 3. ulkomailla asuvien lähdeverovelasta – siitä ajankohdasta alkaen, jona Bulgarian lainsäädännön mukainen määräaika lähdeveron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomailla asuva osoittaa, että edellytykset Bulgarian tasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamiselle täyttyvät, myös niissä tapauksissa, joissa veroa ei sopimuksen perusteella makseta tai maksettava määrä on pienempi”.
- 9 Verotusmenettelylain 135–142 §:ssä säädetään erityisestä menettelystä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdystä sopimuksessa määrättyjen verovapautusten soveltamiseksi.
- 10 Tämän menettelyn mukaan verovapautuksia sovelletaan sen jälkeen, kun on osoitettu, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät.
- 11 Verotusmenettelylain 136 §:ssä säädetään tältä osin, että ulkomaisen henkilön on muun muassa osoitettava, että kun verovelka Bulgariasta saaduista lähdeverotuksen piiriin kuuluvista tuloista syntyi, sen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdystä tilanteeseen sovellettavassa sopimuksessa tarkoitettu verotuksellinen asuinpaikka oli toisessa valtiossa, että se sai Bulgariasta peräisin olevia tuloja ja että sillä ei ollut Bulgarian alueella kiinteää toimipaikkaa tai pysyvää liikepaikkaa, johon kyseessä olevat tulot tosiasiallisesti liittyivät.

- 12 Verotusmenettelylain 139 §:ssä säädetään, että jos lähdeveron alaisten vuositulojen määrä on yli 100 000 Bulgarian leviä (BGN) (n. 51 000 euroa), ulkomaisen henkilön on osoitettava, että kyseisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, mainitun lain 139–141 §:ssä säädettyjen menettelysääntöjen mukaisesti tuloja maksavan yhtiön kotipaikan osalta toimivaltaiselle kansallisen keskusverohallinnon alueyksikölle (Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite, Bulgaria). Samaisen 139 §:n mukaan asiakirjat, joilla osoitetaan, että mainitun sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, on esitettävä samaan aikaan kuin pyyntö kyseisen sopimuksen soveltamiseksi.
- 13 Verotusmenettelylain 142 §:ssä, jonka otsikkona on ”Erityistapaukset”, säädetään kuitenkin, että jos lähdeveron alaisten vuositulojen määrä on alle 100 000 BGN, tulot maksaneen henkilön on osoitettava, että kyseessä olevan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät. Tässä tilanteessa tulot maksanut henkilö vahvistaa, että kyseisen sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 14 Bulgariassa rekisteröity ja sinne sijoittautunut yhtiö TTL teki vuosina 2007–2010 Alankomaissa rekisteröidyn GATX Dutch Holdingin, Itävallassa rekisteröidyn VTG Austria GmbH:n ja Puolassa rekisteröidyn GATX Reil Poland sp. z.o.o:n (jäljempänä kyseiset kolme ulkomaista yhtiötä) kanssa sopimuksia rautatiesäiliövaunujen vuokrauksesta ja maksoi näille tuloa vastikkeena tästä vuokrauksesta. Mainitut yhtiöt eivät ole etuyhteydessä TTL:ään.
- 15 Bulgarian hallituksen kirjallisista huomautuksista ilmenee, että GATX Dutch Holdingin ja GATX Reil Polandin ajanjakson 2007–2010 kultakin vuodelta bulgarialaisesta lähteestä saamat tulot olivat alle 100 000 BGN, kun taas VTG Austrian saamat vastaavat tulot ylittivät tämän määrän.
- 16 Koska TTL katsoi, että mainitut tulot kuuluivat niiden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen sopimusten piiriin, joita Bulgarian tasavalta oli tehnyt kunkin kyseessä olevan jäsenvaltion eli Alankomaiden kuningaskunnan, Itävallan tasavallan ja Puolan tasavallan kanssa, se ei pidättänyt lähdeveroa.
- 17 Kyseiset kolme ulkomaista yhtiötä eivät pyytäneet päätöstä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen sovellettavuudesta, mutta ne toimittivat TTL:lle todisteet siitä, että ne täyttivät mainittujen sopimusten soveltamisedellytykset. Nämä todisteet esitettiin TTL:lle yhdestä neljään vuotta maksujen suorittamisen jälkeen – 21.3.2011 puolalaisen yhtiön osalta, 28.3.2011 itävaltalaisen yhtiön osalta ja 24.8.2011 alankomaalaisen yhtiön osalta –, ja näin TTL saattoi vahvistaa, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisedellytykset täyttyivät.
- 18 TTL:ssä tehtiin 26.5.2011 tehdyllä päätöksellä määrätty verotarkastus, joka kattoi 1.1.2007 ja 31.12.2010 välisen ajan ja joka koski mahdollisten yhteisöverolain 195 §:ssä tarkoitettujen velkojen olemassaoloa.
- 19 Kansallisen keskusverohallinnon Sofian alueyksikkö (La Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia, Bulgaria) teki 22.10.2013 verotarkastuspäätöksen, joka annettiin tiedoksi TTL:lle 30.10.2013.
- 20 Mainitussa päätöksessä todettiin verovuodelle 2010 yhteisöverolain 195 §:n mukainen verovelka korkoineen. Päätöksessä todetaan, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyivät kyseisen kolmen ulkomaisen yhtiön osalta, että GATX Dutch Holding ja VTG Austria eivät ole maksuvelvollisia mistään verosta Bulgariassa ja että Bulgarian tasavallan ja Puolan tasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen 12 artiklan

mukaisesti TTL:n GATX Reil Polandille rautatiesäiliövaunujen vuokrauksesta maksamista tuloista olisi pitänyt pidättää Bulgariassa ainoastaan 5 prosentin suuruinen lähdevero, jonka määrä on 2 231,11 BGN (n. 1 140 euroa).

- 21 Samaisessa päätöksessä todetaan myös, että lähdeveron maksamatta jättämisestä aiheutuvat korot on verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdan nojalla maksettava ajalta, joka alkaa yhteisöverolain 195 §:n mukaisen lähdeveron maksamiseksi asetetun lakisääteisen määräajan päättymispäivänä ja päättyy päivänä, jolloin kyseiset kolme ulkomaista yhtiötä ovat osoittaneet, että Bulgarian tasavallan ja kunkin kyseessä olevan jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät.
- 22 Samassa verotarkastuspäätöksessä määrättiin korkojen kokonaismääräksi 71 473,42 BGN (n. 36 500 euroa). Vaikka sittemmin osoitettiin, ettei veroa ollut maksettava, mainittuja korkoja ei palautettu.
- 23 TTL valitti verotarkastuspäätöksestä Administrativen sad Sofia-gradin (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka hylkäsi valituksen 3.12.2014 antamallaan tuomiolla.
- 24 TTL valitti viimeksi mainitusta tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria).
- 25 Mainittu tuomioistuin huomauttaa, että verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdan nojalla bulgarialaisen yhtiön, joka maksaa lähdeveron alaisia tuloja, on maksettava korkoa, jos näitä tuloja saava toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei esitä todisteita siitä, että Bulgarian tasavallan ja viimeksi mainitun yhtiön kotipaikan sijaintijäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, ja näin on myös silloin, kun mainitun sopimuksen mukaan kyseinen ulkomainen yhtiö ei ole Bulgariassa maksuvelvollinen mistään verosta tai kun veron määrä on pienempi kuin Bulgarian verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa myös, että nämä korot peritään ajanjaksolta, joka alkaa tuloista pidätettävän veron maksamiseksi asetetun määräajan päättymisestä ja päättyy päivänä, jolloin tuloja saava ulkomainen yhtiö osoittaa, että sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, ja että korkoja ei voida saada palautetuiksi edes silloin, kun mainitun sopimuksen mukaan bulgariaalaista alkuperää olevien tulojen maksu on vapautettu lähdeverosta Bulgariassa.
- 26 Samainen tuomioistuin pohtii, muodostavatko tällainen säännös ja siitä seuraava verotuskäytäntö rajoituksen, joka on ristiriidassa unionin oikeuden ja erityisesti EUT-sopimuksessa olevien sijoittautumisvapautta (49 ja 54 artikla) ja pääomien vapaata liikkuvuutta (63 artikla ja 65 artiklan 1 ja 3 kohta) Euroopan unionissa koskevien määräysten kanssa.
- 27 Se katsoo lisäksi, että se seikka, että lähdeveron alaisia tuloja maksavan yhtiön on maksettava korkoa verosta, josta toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei ole maksuvelvollinen, on ristiriidassa sen kanssa, että korkovelka on liitännäinen suhteessa päävelkaan. Mainitun tuomioistuimen mukaan Bulgarian oikeusjärjestyksessä ei ole toista säännöstä, jossa siinä tapauksessa, ettei henkilö täytä lakisääteistä velvoitetta esittää todisteita oikeuksien olemassaolosta, säädettäisiin, että verosta, jota ei tarvitse maksaa, on perittävä korkoa toiselta henkilöltä.
- 28 Se pohtii täten, ovatko SEU 5 artiklan 4 kohta ja SEU 12 artiklan b alakohta sekä niissä vahvistettu suhteellisuusperiaate esteenä verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle.

29 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [verotusmenettelylain] 175 §:n 2 momentin 3 kohdan kaltainen kansallinen säännös, jossa lähdeverotuksen piiriin kuuluvia tuloja maksavalle kotimaiselle yhtiölle asetetaan velvoite maksaa korkoja siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista pidätettävän veron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö osoittaa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi Bulgarian tasavallan kanssa tehdyn sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa veroa ei sopimuksen mukaan tarvitse maksaa tai sen määrä on pienempi, yhteensopiva SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan kanssa?
- 2) Ovatko [verotusmenettelylain] 175 §:n 2 momentin 3 kohdan kaltainen säännös ja verotuskäytäntö, joiden mukaan lähdeverotuksen piiriin kuuluvia tuloja maksavalta yhtiöltä peritään korkoja siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista pidätettävän veron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö osoittaa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi Bulgarian tasavallan kanssa tehdyn sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa veroa ei sopimuksen mukaan tarvitse maksaa tai sen määrä on pienempi, yhteensopivia SEUT 49, SEUT 54 ja SEUT 63 artiklan sekä SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 30 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko SEU 5 artiklan 4 kohtaa ja SEU 12 artiklan b alakohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jolla kotimainen yhtiö, joka maksaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle lähdeveron alaisia tuloja, mikäli näiden kahden jäsenvaltion välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä sopimuksessa ei muuta määrätä, veloitetaan maksamaan korkoja siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista pidätettävän veron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomainen yhtiö osoittaa mainitun sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa sopimuksen mukaan ensin mainitussa jäsenvaltiossa ei tarvitse maksaa veroa tai sen määrä on pienempi kuin kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.
- 31 Erittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymykseen, kun on selvää, ettei unionin oikeuden säännöstä tai määräystä, jonka tulkintaa unionin tuomioistuimelta on pyydetty, voida soveltaa (tuomio 20.3.2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, 41 kohta ja tuomio 30.6.2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, 20 kohta).
- 32 Unionin oikeuden sääntöjä, joita ensimmäisessä kysymyksessä pyydetään tulkittaviksi, ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.
- 33 Yhtäältä on todettava, että SEU 5 artiklan 4 kohta koskee unionin toimielinten toimintaa. Mainitun määräyksen ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti unionin toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi. Saman määräyksen toinen alakohhta puolestaan koskee unionin toimielimiä, ja siinä veloitetaan ne noudattamaan suhteellisuusperiaatetta toimivaltaansa käyttäessään. Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännös on osa Bulgarian lainsäätäjän antamaa verotusmenettelylakia ja koskee verovelvollisten menettelyllistä kohtelua Bulgariassa.

- 34 Toisaalta SEU 12 artiklan b alakohdalla, jonka mukaan kansalliset parlamentit edistävät unionin moitteetonta toimintaa huolehtimalla siitä, että toissijaisuusperiaatetta noudatetaan, valtuutetaan kansalliset parlamentit huolehtimaan mainitun periaatteen noudattamisesta unionin toimielinten toimivaltaa käytettäessä ja unionin moitteettomasta toiminnasta. Kyseinen määräys ei koske kansallisia lainsäädäntöjä vaan unionin lainsäädäntöehdotuksia.
- 35 Tästä seuraa, että ensimmäiseen kysymykseen, joka koskee SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan tulkintaa, ei voida vastata, koska mainittuja määräyksiä ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

Toinen kysymys

Alustavat huomautukset

- 36 TTL, pääasiassa vastaajana oleva viranomainen, Bulgarian hallitus ja Euroopan komissio väittävät, että kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessään mainitsemilla sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevilla SEUT 49, SEUT 54 ja SEUT 63 artiklassa sekä SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdassa olevilla määräyksillä ei ole asiassa merkitystä, kun otetaan huomioon pääasian tosiseikat, eikä niitä voida soveltaa käsiteltävään asiaan.
- 37 Tästä on aluksi muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio 18.6.2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, 37 kohta ja tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 32 kohta).
- 38 Kuten erityisesti Bulgarian hallitus huomauttaa, pääasian tosiseikoista ilmenee, että TTL ei käytä sijoittautumisvapautta, koska se ei harjoita toimintaa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä Alankomaiden kuningaskunnan, Puolan tasavallan tai Itävallan tasavallan alueella. Kyseiset kolme ulkomaista yhtiötä puolestaan eivät harjoita toimintaa Bulgarian alueella tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. Ennakkoratkaisupyyntönsä lisäksi todetaan, että mainitut kolme yhtiötä eivät ole etuyhteydessä TTL:ään.
- 39 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa taatusta pääomien vapaasta liikkuvuudesta on todettava, että unionin tuomioistuin on määrittänyt kyseisessä määräyksessä kielletyt pääomanliikkeiden rajoitukset siten, että niillä tarkoitetaan toimenpiteitä, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 50 kohta ja tuomio 17.9.2015, Miljoen ym., C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, 44 kohta).
- 40 Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole vedottu mihinkään tällaiseen. Pääasian oikeudenkäynti koskee velvoitetta tilittää lähdevero ja suorittaa viivästyskorkovelka verosta, jota ei ole pidätetty tai tilitetty säädettyssä määräajassa. Kyseinen verovelka syntyi sellaisten kaupallisten sopimusten johdosta, joita Bulgariassa verotuksellisesti asuva henkilö oli tehnyt ulkomaisten henkilöiden kanssa ja joiden nojalla Bulgariassa asuva henkilö suoritti maksuja mainituille ulkomaisille henkilöille, jotka täten saivat tuloa.
- 41 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on rajoittanut kysymyksensä koskemaan tiettyjen unionin oikeuden säännösten tulkintaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kyseiselle tuomioistuimelle kaikkia unionin

oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä tämän arvioidessa käsiteltävään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko kansallinen tuomioistuin viitannut niihin kysymyksessään (ks. vastaavasti tuomio 14.11.2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, 28 kohta ja tuomio 30.1.2018, X ja Visser, C-360/15 ja C-31/16, EU:C:2018:44, 55 kohta).

- 42 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöissä olevista toteamuksista ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva toiminta on rautatiesäiliövaunujen vuokrausta. Koska ajoneuvojen vuokraaminen on SEUT 57 artiklassa tarkoitettu palvelu (tuomio 21.3.2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, 19 kohta ja tuomio 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, 22 kohta), pääasiassa kyseessä olevaa tilannetta on tutkittava palvelujen tarjoamisen vapauden kannalta.
- 43 Näissä olosuhteissa on katsottava, että toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko SEUT 56 artiklaa, jossa taataan palvelujen tarjoamisen vapaus, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle maksamista tuloista on lähtökohtaisesti pidätettävä lähdevero, mikäli näiden kahden jäsenvaltion välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä sopimuksessa ei muuta määrätä, jos mainitussa säännöstössä velvoitetaan kotimainen yhtiö, joka ei pidätä eikä tilitä tätä lähdeveroa ensimmäisen jäsenvaltion verottajalle, maksamaan viivästyskorkoa, jota ei voida palauttaa, siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista perittävän veron tilittämislle päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomainen yhtiö osoittaa mainitun sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa sopimuksen mukaan ulkomaisen yhtiön ei tarvitse maksaa veroa ensin mainitussa jäsenvaltiossa tai sen määrä on pienempi kuin kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.

Palvelujen tarjoamisen vapautteen kohdistuvan rajoituksen olemassaolo

- 44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia (tuomio 23.2.2016, komissio v. Unkari, C-179/14, EU:C:2016:108, 171 kohta ja tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, 45 kohta).
- 45 Tästä on todettava, että SEUT 56 artiklassa kielletään sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään yhden jäsenvaltion sisällä. Oikeuskäytännön mukaan SEUT 56 artiklassa vaaditaan poistamaan kaikki palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat rajoitukset, jotka on asetettu sillä perusteella, että niiden tarjoaja on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa palvelut suoritetaan (ks. mm. tuomio 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, 20 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, 19 kohta ja tuomio 18.1.2018, Wind 1014 ja Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, 21 kohta).
- 47 Käsiteltävässä asiassa on muistutettava yhtäältä, että yhteisöverolain 195 §:n 1 momentin mukaan tuloista, joita ulkomaiset oikeushenkilöt saavat bulgarialaisesta lähteestä ja joita ei ole saatu Bulgarian alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta, on pidätettävä lähdevero, jolla verovelka suoritetaan lopullisesti. Verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdassa säädetään toisaalta, että kotimaisen yhtiön, joka maksaa tuloa ulkomaiselle henkilölle, on maksettava lähdeverotuksen piiriin lähtökohtaisesti kuuluvan ulkomaisen henkilön kaikesta verosta viivästyskorkoa, jos maksua ei ole suoritettu, siitä ajankohdasta alkaen, jona Bulgarian lain mukainen määräaika kyseisen veron tilittämislle päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomainen henkilö osoittaa, että edellytykset

kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn, Bulgarian tasavallan ja kyseisen henkilön sijaintijäsenvaltion välisen sopimuksen soveltamiselle täyttyvät, myös niissä tapauksissa, joissa kyseisen sopimuksen mukaan mainitun henkilön ei tarvitse maksaa veroa Bulgariassa tai sen määrä on pienempi kuin kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.

- 48 Ennakkoratkaisupyyntöä ja Bulgarian hallituksen istunnossa esittämistä huomautuksista ilmenee, että velvollisuus tällaisten viivästyskorkojen maksamiseen syntyy ainoastaan rajat ylittävissä tilanteissa ja että näitä korkoja ei voida palauttaa.
- 49 Näin ollen Bulgarian oikeudessa kohdellaan kotimaisia yhtiöitä, jotka maksavat tuloja vastineena palvelujen suorituksista, kuten käsiteltävässä asiassa rautatiesäiliövaunujen vuokrauksesta, eri lailla sen mukaan, onko tuloja saava yhtiö sijoittautunut Bulgariaan vai johonkin muuhun jäsenvaltioon. Rajat ylittävää tilannetta, jossa kotimainen yhtiö käyttää SEUT 56 artiklan mukaista palvelujen tarjoamisen vapautta, kohdellaan täten epäedullisemmin kuin jäsenvaltion sisäistä tilannetta.
- 50 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä voidaan tehdä kotimaisille yhtiöille vähemmän houkuttelevaksi käyttää muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden vuokrauspalveluja, ja se voi täten muodostaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen.
- 51 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö muodostaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 56 artiklassa. Näin ollen on tarkasteltava, onko tällainen rajoitus objektiivisesti oikeutettavissa.

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen mahdollinen oikeutus

- 52 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voidaan sallia vain, jos sillä pyritään EUT-sopimuksen mukaiseen hyväksyttävään tavoitteeseen ja sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 18.12.2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, 101 kohta; tuomio 4.12.2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, 27 kohta ja tuomio 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 58 kohta).
- 53 Bulgarian hallitus ja pääasiassa vastaajana oleva viranomainen väittävät tästä, että verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdasta aiheutuva palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus on oikeutettu. Bulgarian hallitus vetoaa tarpeeseen taata veronkannon tehokkuus ja verovalvonnan tehokkuus, jotka ovat yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. mm. tuomio 30.6.2011, Meilicke ym., C-262/09, EU:C:2011:438, 41 kohta; tuomio 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta).
- 54 Bulgarian hallitus ja pääasiassa vastaajana oleva viranomainen muistuttavat tässä yhteydessä pääasiassa kyseessä olevan säännösten päämääristä ja tehtävistä. Yhteisöverolain 202 §:n 2 momentin mukaan kotimainen yhtiö, joka maksaa saman lain 195 §:n nojalla lähdeveron alaisia tuloja, on velvollinen tilittämään maksettavan veron kolmen kuukauden kuluessa sitä kuukautta, jonka kuluessa tulot on maksettu, seuraavan kuukauden alusta laskettuna, jos näiden tulojen saaja on henkilö, joka on sijoittautunut jäsenvaltioon, jonka kanssa Bulgarian tasavallalla on kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehty sopimus. Tämän määräajan päätyttyä tuloja maksanut yhtiö, joka ei ole pidättänyt eikä tilittänyt lähdeveroa, on laiminlyönyt veronmaksuvelvoitteen. Saman lain 203 §:n mukaan mainittu yhtiö on myös yhteisvastuullisesti vastuussa lähteellä pidätetyn veron maksamisesta. Kunnes on osoitettu, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyä sopimusta sovelletaan, veron katsotaan Bulgarian lainsäädännön mukaisesti langenneen maksettavaksi.

- 55 Pääasiassa vastaajana olevan viranomaisen mukaan seuraamuksena siitä, että maksettavana olevaa veroa ei makseta määräajassa, kotimainen yhtiö joutuu maksamaan verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettua korkoa. Se täsmentää, että nämä korot on maksettava riippumatta siitä, että sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla tulo ei ole veronalaista Bulgariassa. Näiden korkojen maksaminen on seuraamus siitä, ettei säädetyssä ajassa ole osoitettu, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyä sopimusta, jolla suljetaan pois Bulgarian oikeuden soveltaminen, voidaan soveltaa.
- 56 Bulgarian hallituksen mukaan verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohdan kaltaisella säännöksellä voidaan saavuttaa kansallisella oikeudella tavoiteltu päämäärä, joka on verovelvollisten verojen kerääminen ajoissa, loukkaamatta unionin oikeudessa asetettuja tavoitteita ja periaatteita. Mainitulla säännöksellä pyritään sen mukaan näin ollen siihen, että verottaja voi suunnitella ja ennakoida yhteisöveron tuottoa, ja veronkannon tehokkuuden takaamiseen. Verotusmenettelylain 175 §:n 2 momentin 3 kohta kannustaa lisäksi verovelvollisia todistamaan määräajassa, että sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen soveltamisedellytykset täyttyvät, kun mainitun sopimuksen mukaan veroa ei ole maksettava tai sen määrä on pienempi kuin Bulgarian verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.
- 57 Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen oikeuttamiseksi esitetyistä syistä on todettava, kuten tämän tuomion 53 kohdassa muistutetaan, että oikeuskäytännössä on jo katsottu, että tarve taata veronkannon tehokkuus ja verovalvonnan tehokkuus ovat yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus. Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että seuraamusten, myös rikosoikeudellisten, määräämistä voidaan pitää tarpeellisena kansallisen lainsäädännön tehokkaan noudattamisen takaamiseksi, edellyttäen kuitenkin, että määrätyn seuraamuksen luonne ja määrä ovat kussakin yksittäistapauksessa oikeassa suhteessa sen rikkomuksen vakavuuteen nähden, josta sillä rangaistaan (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 58 Käsiteltävässä asiassa tarve varmistaa rajat ylittävistä maksuista pidätettävän lähdeveron kantaminen ja taata verovalvonnan tehokkuus pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa rajat ylittävissä tilanteissa vaikuttavat oikeuttavan seuraamusten määräämisen yhtiöille, jotka eivät maksa veroja määräajassa ja jotka esittävät myöhässä asiakirjat, joilla osoitetaan, että ne voivat vedota vapautukseen mainittujen verojen maksuvelvollisuudesta.
- 59 Kansallinen säännöstö, jossa säädetään seuraamuksesta sellaisten korkojen muodossa, joita ei voida palauttaa, jotka lasketaan kansallisen lainsäädännön nojalla lähteellä maksettavan veron määrän perusteella ja joiden maksuvelvollisuus syntyy ajanjaksolta, joka alkaa päivänä, jolloin vero oli maksettava, ja päättyy päivänä, jolloin asiakirjat, joilla osoitetaan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen sovellettavuus, esitetään veroviranomaisille, ei kuitenkaan ole omiaan takaamaan edellisessä kohdassa tarkoitettujen päämäärien toteutumista siinä tilanteessa, että asiassa on osoitettu, että veroa ei sovellettavan verosopimuksen nojalla ole maksettava. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa yhtäältä vaadittujen korkojen määrän ja toisaalta maksettavan veron määrän – jota ei ole olemassa – tai mainittujen asiakirjojen veroviranomaisille toimittamisessa tapahtuneen viivästyksen vakavuuden välillä ei ole yhteyttä.
- 60 Tällaisella seuraamuksella lisäksi ylitetään se, mikä on tarpeen mainittujen päämäärien saavuttamiseksi, koska maksettavana olevien korkojen määrä voi osoittautua liialliseksi verrattuna maksettavana olevan veron määrään ja koska mistään mahdollisuudesta näiden korkojen palauttamiseen ei ole säädetty.
- 61 Kuten komissio toteaa, veron myöhässä maksamisesta aiheutuvien korkojen määrä on sama silloin, kun vero ei lopulta tule maksettavaksi, ja silloin, kun lähteellä pidätetty vero tulee maksettavaksi mutta sitä ei ole maksettu ajoissa. Viimeksi mainitussa tilanteessa – joka eroaa pääasiassa kyseessä olevasta

tilanteesta – Bulgarian verottaja menettää tuloja siltä ajanjaksolta, jona veroa ei vielä ole maksettu. Pääasian tilanteessa sitä vastoin seuraamuksia määrätään ainoastaan todisteiden esittämisen myöhästymisestä.

- 62 On myös huomautettava, että samat päämäärät voitaisiin saavuttaa myös muilla keinoin. Tilanne olisi näin, jos maksun myöhästymisestä aiheutuvien viivästyskorkojen palauttamisesta kotimaiselle yhtiölle olisi säädetty siinä tilanteessa, että verovelka lasketaan uudestaan ja ilmenee, että Bulgariassa ei ole maksettava mitään veroa ulkomaiselle yhtiölle maksettujen tulojen johdosta.
- 63 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle maksamista tuloista on lähtökohtaisesti pidätettävä lähdevero, mikäli näiden kahden jäsenvaltion välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä sopimuksessa ei muuta määrätä, jos mainitussa säännöstössä veloitetaan kotimainen yhtiö, joka ei pidätä eikä tilitä tätä lähdeveroa ensimmäisen jäsenvaltion verottajalle, maksamaan viivästyskorkoa, jota ei voida palauttaa, siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista pidätettävän veron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomainen yhtiö osoittaa mainitun sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa kyseisen sopimuksen mukaan ulkomaisen yhtiön ei tarvitse maksaa mitään veroa ensin mainitussa jäsenvaltiossa tai sen määrä on pienempi kuin kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.

Oikeudenkäyntikulut

- 64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan kotimaisen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle maksamista tuloista on lähtökohtaisesti pidätettävä lähdevero, mikäli näiden kahden jäsenvaltion välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä sopimuksessa ei muuta määrätä, jos mainitussa säännöstössä veloitetaan kotimainen yhtiö, joka ei pidätä eikä tilitä tätä lähdeveroa ensimmäisen jäsenvaltion verottajalle, maksamaan viivästyskorkoa, jota ei voida palauttaa, siitä ajankohdasta alkaen, jona määräaika tuloista pidätettävän veron tilittämiseksi päättyi, siihen päivään saakka, jona ulkomainen yhtiö osoittaa mainitun sopimuksen soveltamisedellytysten täyttyvän, myös niissä tapauksissa, joissa kyseisen sopimuksen mukaan ulkomaisen yhtiön ei tarvitse maksaa mitään veroa ensin mainitussa jäsenvaltiossa tai sen määrä on pienempi kuin kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön nojalla normaalisti maksettavan veron määrä.

Allekirjoitukset