



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 25. julija 2018 \*

„Predhodno odločanje – Svoboda opravljanja storitev – Obdavčenje dohodkov pravnih oseb – Plačila, ki jih opravi družba rezidentka v korist družb nerezidentk za najem železniških cistern – Obveznost odtegnitve davka pri viru na dohodek, ustvarjen na nacionalni ravni, ki je nakazan tuji družbi – Nespoštovanje – Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Odmera zamudnih obresti družbi rezidentki zaradi neplačila davčnega odtegljaja – Obresti, zapadle od izteka zakonsko določenega roka za plačilo, do dne, ko je predložen dokaz o uporabljivosti konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Neizterljive obresti“

V zadevi C-553/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 24. oktobra 2016, ki je na Sodišče prispela 2. novembra 2016, v postopku

**„TTL“ EOOD**

proti

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,**

ob udeležbi

**Varhovna administrativna prokuratura,**

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Rosas (poročevalec), predsednik senata, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. januarja 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za „TTL“ EOOD V. Terzieva, advokat,
- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia A. Georgiev in S. Atanasova, agenta,

\* Jezik postopka: bolgarščina.

- za bolgarsko vlado E. Petranova, M. Georgieva in T. Mitova, agentke,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Roels, R. Lyal in P. Mihaylova, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49, 54, 63 ter člena 65(1) in (3) PDEU ter člena 5(4) in člena 12, točka (b), PEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „TTL“ EOOD in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (direktor direktorata „Pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti“ za mesto Sofija, Bolgarija) (v nadaljevanju: toženi organ v postopku v glavni stvari) glede plačila neizterljivih zamudnih obresti s strani družbe TTL zaradi njene neizpolnitve obveznosti odtegnitve davka pri viru na izplačila čezmejnega dohodka, izvršena v korist nepovezanih družb s sedežem v državi članici, ki ni Republika Bolgarija.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Člen 5(4), prvi pododstavek, PEU določa:

„V skladu z načelom sorazmernosti ukrepi Unije vsebinsko in formalno ne presegajo tistega, kar je potrebno za doseganje ciljev Pogodb.“

- 4 Člen 12, točka (b), PEU določa:

„Nacionalni parlamenti dejavno prispevajo k dobremu delovanju Unije, tako da:

[...]

- (b) skrbijo za spoštovanje načela subsidiarnosti v skladu s postopki iz Protokola o uporabi načel subsidiarnosti in sorazmernosti.“

#### ***Bolgarsko pravo***

- 5 Na podlagi člena 195(1) Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) (DV št. 105 z dne 22. decembra 2006) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, je dohodek, ki ga tuje pravne osebe pridobijo iz nacionalnih virov, kadar ga ni ustvarila stalna poslovna enota na bolgarskem ozemlju, predmet pri viru odtegnjenega davka, ki povzroči ugasnitev davčnega dolga. V skladu s členom 195(2) tega zakona davek iz odstavka 1 odtegnejo bolgarske pravne osebe, ki izplačajo dohodek pravnim osebam nerezidentkam. V skladu s členom 200 navedenega zakona je stopnja tega pri viru odtegnjenega davka 10 %.

- 6 Člen 202(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da so subjekti, ki izplačajo dohodek, ki je predmet pri viru odtegnjenega davka v skladu s členom 195 tega zakona, zavezani plačati pobrani davek v roku treh mesecev od začetka meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bil dohodek izplačan.
- 7 Danachno-osiguritelni protsesualen kodeks (zakonik o davčnem postopku in socialnih zavarovanjih) z dne 1. januarja 2006 (DV št. 105 z dne 29. decembra 2005, v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, v členu 18, naslovljenem „Obveznosti oseb, ki morajo odtegniti in plačati davke oziroma socialne prispevke“, določa:
- „(1) Oseba, ki ima zakonsko obveznost odtegniti in plačati davek oziroma obvezne socialne prispevke ter ki ne odtegne in ne plača davka oziroma prispevkov, je solidarno odgovorna z zavezancem za plačilo davka oziroma neodtegnjenih in neplačanih socialnih prispevkov.
- (2) Kadar je oseba iz odstavka 1 odtegnila davek oziroma obvezne socialne prispevke, vendar jih ni plačala, dolguje ta davek oziroma te obvezne socialne prispevke, obveznost zavezanca pa ugasne“.
- 8 Člen 175(1) in (2) zakona o davčnem postopku določa:
- „(1) Od dolga do države, ki se ne plača v zakonsko določenih rokih, se plačajo obresti v višini, ki jo določa ustrezní zakon.
- (2) Obresti se plačajo tudi
1. za javne terjatve, ki niso bile ustrezno povrnjene ali odštete, vključno z vsemi prejetimi plačili na podlagi zahtevka za povračilo v skladu z nacionalno zakonodajo glede prihodkov od davkov in socialnih prispevkov;
  2. na predplačilo, ki ni bilo plačano v zakonsko določenem roku, 31. decembra zadevnega leta;
  3. od davkov pravne osebe nerezidentke, ki so predmet pri viru odtegnjenega davka, in sicer od izteka roka za njihovo plačilo, ki ga določa bolgarsko pravo, do dne, ko pravna oseba nerezidentka dokaže, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jo je sklenila Republika Bolgarija, in tudi v primerih, v katerih ji na podlagi konvencije ni treba plačati nobenega davka ali pa je znesek tega davka nižji“.
- 9 Zakonik o davčnem postopku v členih od 135 do 142 določa poseben postopek za uporabo davčnih oprostitev, določenih v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 10 V skladu s tem postopkom se, potem ko je bilo dokazano, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, uporabijo davčne oprostitve.
- 11 Tuja pravna oseba mora za to v skladu s členom 136 zakonika o davčnem postopku med drugim dokazati, da je bila ob nastanku davčne obveznosti, ki ustreza dohodku, ki je predmet pri viru odtegnjenega davka na bolgarskem ozemlju, davčna rezidentka druge države v smislu upoštevne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da je imela dohodek, ki je imel vir v Bolgariji, in da ni imela niti stalne poslovne enote niti središča dejavnosti na bolgarskem ozemlju, s katerim bi bil zadevni dohodek dejansko povezan.
- 12 V skladu s členom 139 zakonika o davčnem postopku mora tuja pravna oseba pri znesku letnih dohodkov, ki so predmet pri viru odtegnjenega davka, ki ustreza 100.000 bolgarskim levom (BGN) (približno 51.000 EUR) in več, pri Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (območni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) iz kraja, v katerem ima sedež družba, ki izplačuje dohodek, dokazati, da so izpolnjeni pogoji, ki omogočajo uporabo upoštevne konvencije

o izogibanju dvojnega obdavčevanja, glede na določbe iz členov od 139 do 141 tega zakonika. V skladu s členom 139 navedenega zakonika je treba dokumente, ki dokazujejo, da so izpolnjeni pogoji za uporabo te konvencije, predložiti hkrati z zahtevo, da se uporabi navedena konvencija.

- 13 Vendar je treba na podlagi člena 142 zakonika o davčnem postopku, ki je naslovljen „Poseben primer“, kadar je znesek letnega dohodka, obdavčenega pri viru, nižji od 100.000 BGN, pri osebi, ki je dohodek izplačala, dokazati, da so izpolnjeni pogoji, ki omogočajo uporabo upoštevne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V tem primeru izplačevalec dohodka potrdi, da so pogoji za uporabo upoštevne konvencije izpolnjeni.

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 14 Družba TTL, ki je registrirana in ima sedež v Bolgariji, je med letoma 2007 in 2010 z družbami GATX Dutch Holding, ki je registrirana na Nizozemskem, VTG Austria GmbH, ki je registrirana v Avstriji, in GATX REIL Poland sp. z.o.o., ki je registrirana na Poljskem (v nadaljnjem besedilu: tri tuje družbe), sklenila pogodbe, katerih predmet je najem železniških cistern, in jim izplačala dohodek v zameno za ta najem. Te družbe niso povezane z družbo TTL.
- 15 Iz pisnih stališč bolgarske vlade izhaja, da je bil bolgarski vir dohodka, ki sta ga v vsakem letu v obdobju od leta 2007 do leta 2010 ustvarili družbi GATX Dutch Holding in GATX REIL Poland, nižji od 100.000 BGN, medtem ko je dohodek, ki ga je ustvarila družba VTG Austria, presegal ta znesek.
- 16 Družba TTL, ki je bila mnenja, da je za navedeni dohodek veljala konvencija, ki je namenjena preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Republiko Bolgarijo in vsako od zadevnih držav članic, in sicer Kraljevino Nizozemsko, Republiko Avstrijo in Republiko Poljsko, ni odtegnila davka pri viru.
- 17 Tri tuje družbe niso zaprosile za izdajo sklepa o uporabi upoštevni konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ampak so družbi TTL predložile dokazila o izpolnjevanju pogojev v zvezi z uporabo teh konvencij. Ker so bili družbi TTL ti dokazi predloženi šele od enega do štirih let po tem, ko je bilo izvršeno izplačilo dohodka, 21. marca 2011 za poljsko družbo, 28. marca 2011 za avstrijsko družbo in 24. avgusta 2011 za nizozemsko družbo, je družba TTL lahko potrdila, da so pogoji za uporabo konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja izpolnjeni.
- 18 Družba TTL je bila predmet davčnega nadzora, ki je bil odrejen z odločbo z dne 26. maja 2011 in ki se je nanašal na obdobje od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2010 ter je zadeval obstoj morebitnih finančnih obveznosti v smislu člena 195 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
- 19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (območni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke za mesto Sofija) je izdal odločbo o naknadni odmeri davka z dne 22. oktobra 2013, ki je bila vročena družbi TTL 30. oktobra istega leta.
- 20 V tej odločbi je bil ugotovljen obstoj davčnega dolga na podlagi člena 195 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb za leto 2010, skupaj z obrestmi. V njej je bilo navedeno, da so pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja izpolnjeni za vse tri tuje družbe, da družbi GATX Dutch Holding in VTG Austria nista dolžni plačati nobenega davka v Bolgariji, in da bi ob uporabi člena 12 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Republiko Bolgarijo in Republiko Poljsko, dohodek, ki ga je družba TTL izplačala družbi GATX REIL Poland za najem železniških cistern, v Bolgariji moral biti predmet odtegnitve davka pri viru po stopnji zgolj 5 %, kar ustreza 2231,11 BGN (približno 1140 EUR).

- 21 V navedeni odločbi je bilo tudi navedeno, da je na podlagi člena 175(2), točka 3, zakonika o davčnem postopku treba plačati obresti zaradi neplačila davka, ki se odtegne pri viru, za obdobje od dneva izteka roka za plačilo pri viru odtegnjenega davka na podlagi člena 195 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb do dne, ko so tri tuje družbe dokazale, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih med Republiko Bolgarijo in vsako od zadevnih držav članic.
- 22 V isti odločbi je bil določen skupni znesek obresti v višini 71.473,42 BGN (približno 36.500 EUR). Čeprav je bilo naknadno ugotovljeno, da davek ni bil dolgovan, te obresti niso bile povrnjene.
- 23 Družba TTL je pri Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija) zoper odločbo o naknadni odmeri davka vložila tožbo, ki je bila zavržena s sodbo z dne 3. decembra 2014.
- 24 Družba TTL je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, to je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija).
- 25 To sodišče ugotavlja, da mora v skladu s členom 175(2), točka 3, zakonika o davčnem postopku družba rezidentka, ki izplačuje dohodek, ki je obdavčen pri viru, plačati obresti, kadar družba s sedežem v drugi državi članici, ki prejme to nakazilo dohodka, ni dokazala, da so izpolnjeni pogoji, ki omogočajo uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Republiko Bolgarijo in državo članico, kjer ima svoj sedež, in tudi kadar v skladu s to konvencijo ta družba nerezidentka ni zavezana plačati nikakršnega davka v Bolgariji oziroma je znesek tega davka nižji od zneska, ki se običajno dolguje na podlagi bolgarskega davčnega prava. Predložitveno sodišče tudi poudarja, da se te obresti zaračunajo za obdobje od izteka roka za plačilo davka od dohodka do dne, ko družba nerezidentka, ki prejme dohodek, dokaže, da so izpolnjeni pogoji, ki omogočajo uporabo upoštevne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in da ga ni mogoče izterjati, čeprav bi bilo v skladu z navedeno konvencijo izplačilo dohodka, ki je bolgarskega izvora, oproščeno odtegnitve davka pri viru v Bolgariji.
- 26 To sodišče se sprašuje, ali takšna določba ter davčna praksa, ki jo vzpostavlja ta določba, pomenita omejitve, ki ni združljiva s pravom Unije z vidika, med drugim, določb Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja (člena 49 in 54) ter v zvezi s prostim pretokom kapitala (člen 63 ter člen 65(1) in (3)) v Evropski uniji.
- 27 Poleg tega to sodišče meni, da je dejstvo, da je družba, ki izplača dohodek, ki je obdavčen pri viru, dolžna plačati obresti na davek, ki jih družba s sedežem v drugi državi članici ni dolžna plačati, v nasprotju z akcesornostjo obveznosti plačila obresti. Po mnenju tega sodišča v bolgarskem pravnem redu ni nobene določbe, ki bi določala, da se, kadar ni izpolnjena zakonska obveznost predložitve dokazov o obstoju pravice, obresti od davka, ki ga ni treba plačati, obračunajo drugi pravni osebi.
- 28 To sodišče se torej sprašuje, ali člen 5(4) in člen 12, točka (b), PEU ter načelo sorazmernosti, ki je v njiju določeno, nasprotujejo nacionalni določbi, kot je člen 175(2), točka 3, zakona o davčnem postopku.
- 29 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je nacionalna določba, kot je člen 175(2), točka 3, [zakonika o davčnem postopku], ki izplačevalki dohodka, ki je predmet pri viru odtegnjenega davka, nalaga obveznost plačila obresti za obdobje od izteka roka za plačilo davka od dohodka do datuma, na katerega oseba nerezidentka s sedežem v drugi državi članici dokaže, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene z Republiko Bolgarijo, tudi v primerih, v katerih na podlagi konvencije ni treba plačati davka ali je treba plačati nižji davek, skladna s členoma 5(4) in 12, točka (b), PEU?

2. Ali sta določba, kot je člen 175(2), točka 3, [zakonika o davčnem postopku], in davčna praksa, v skladu s katerima se družbi izplačevalki dohodka, ki je predmet pri viru odtegnjenega davka, obračunajo obresti za obdobje od izteka roka za plačilo davka od dohodka do datuma, na katerega družba nerezidentka, registrirana v drugi državi članici, dokaže, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene z Republiko Bolgarijo, tudi v primerih, v katerih na podlagi konvencije ni treba plačati davka ali je treba plačati nižji davek, skladna s členi 49, 54, 63 ter členom 65(1) in (3) PDEU?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo vprašanje*

- 30 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 5(4) in člen 12, točka (b), PEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki družbi rezidentki, ki družbi s sedežem v drugi državi članici izplača dohodek, ki je obdavčen pri viru, razen če je drugače določeno v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeni med tema državama članicama, nalaga plačilo obresti za obdobje med potekom roka za plačilo davka na dohodek in dnem, ko je družba nerezidentka dokazala, da so izpolnjeni pogoji za uporabo te konvencije, tudi kadar v skladu s to konvencijo ni treba plačati nobenega davka v prvi državi članici ali kadar je ta znesek davka nižji od tistega, ki je običajno dolgovan na podlagi davčne zakonodaje navedene države članice.
- 31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišče ni pristojno, da odgovori na vprašanje za predhodno odločanje, kadar je očitno, da se določba prava Unije, ki je Sodišču predložena v razlago, ne uporablja (sodbi z dne 20. marca 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, točka 41, in z dne 30. junija 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, točka 20).
- 32 Pravila prava Unije, za razlago katerih je zaproseno v okviru prvega vprašanja, pa se v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne uporabljajo.
- 33 Tako se na eni strani člen 5(4) PEU nanaša na ravnanje institucij Unije. Prvi odstavek te določbe določa, da v skladu z načelom sorazmernosti ukrepi Unije vsebinsko in formalno ne presegajo tistega, kar je potrebno za doseganje ciljev Pogodb. Kar zadeva drugi pododstavek te iste določbe, se ta nanaša na institucije Unije in jim nalaga, da ravnajo v skladu z načelom sorazmernosti, kadar izvršujejo eno od pristojnosti. V tej zadevi pa nacionalna določba iz postopka v glavni stvari izhaja iz zakonika o davčnem postopku, ki ga je sprejel bolgarski zakonodajalec, in zadeva postopkovno obravnavo davčnih zavezancev v Bolgariji.
- 34 Na drugi strani člen 12, točka (b), PEU, na podlagi katerega nacionalni parlamenti prispevajo k dobremu delovanju Unije s tem, da skrbijo za spoštovanje načela subsidiarnosti, pooblašča nacionalne parlamente, da skrbijo za spoštovanje tega načela pri izvajanju pristojnosti institucij Unije in tudi za dobro delovanje Unije. Ta določba se ne nanaša na nacionalno zakonodajo, ampak na osnutke zakonodajnih aktov EU.
- 35 Iz tega sledi, da na prvo vprašanje, ki se nanaša na razlago člena 5(4) in člena 12, točka (b), PEU ni treba odgovoriti, saj se ti določbi v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne uporabljata.

## *Drugo vprašanje*

### *Uvodne ugotovitve*

- 36 Družba TTL, tožena stranka v postopku v glavni stvari, bolgarska vlada in Evropska komisija trdijo, da določbe v zvezi s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala iz členov 49, 54 in 63 ter člena 65(1) in (3) PDEU, na katere se sklicuje predložitveno sodišče v drugem vprašanju, niso upoštevne glede na dejstva v postopku v glavni stvari in jih ni mogoče uporabiti v tej zadevi.
- 37 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso svoboda ustanavljanja za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, zajema pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (sodbi z dne 18. junija 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, točka 37, in z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 32).
- 38 Kot med drugim navaja bolgarska vlada ob upoštevanju dejstev iz postopka v glavni stvari, družba TTL ne uveljavlja pravice do svobode ustanavljanja, glede na to, da ne opravlja dejavnosti prek odvisne družbe, podružnice ali agencije na ozemlju Kraljevine Nizozemske, Republike Poljske in Republike Avstrije. Kar zadeva tri tuje družbe, te ne opravljajo dejavnosti na ozemlju Bolgarije prek odvisne družbe, podružnice ali agencije. Poleg tega je v predložitveni odločbi navedeno, da te tri tuje družbe nimajo nobene povezave z družbo TTL.
- 39 Kar pa zadeva prosti pretok kapitala, ki ga zagotavlja člen 63(1) PDEU, je Sodišče opredelilo omejitve pretoka kapitala, ki so s to določbo prepovedane, ker obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvrčali naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrčali rezidente te države članice, da to storijo v drugih državah članicah (sodbi z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 50, ter z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 44).
- 40 Vendar pa v obravnavani zadevi ni bilo navedenega nič takega. Spor o glavni stvari se namreč nanaša na obveznost plačati davek, odtegnjen pri viru, in poravnati dolg zamudnih obresti na ta davek, ki ni bil odtegnjen ali plačan v predpisanem roku. Navedeni davčni dolg je nastal kot posledica poslovnih pogodb, sklenjenih med bolgarskim davčnim rezidentom in tujimi osebami, na podlagi katerih je bolgarski rezident izvršil plačila v korist teh tujih pravnih oseb, ki so torej prejele dohodek.
- 41 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča namreč okoliščina, da je predložitveno sodišče svoja vprašanja omejilo le na nekatere določbe prava Unije, Sodišča ne ovira, da predložitvenemu sodišču sporoči vse vidike razlage prava Unije, ki bi mu lahko koristili pri presoji predložene zadeve, in sicer ne glede na to, ali se je v predstavitvi svojih vprašanj nanje sklicevalo (glej v tem smislu sodbi z dne 14. novembra 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, točka 28, ter z dne 30. januarja 2018, X in Visser, C-360/15 in C-31/16, EU:C:2018:44, točka 55).
- 42 V obravnavanem primeru iz navedb v predlogu za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je transakcija iz postopka v glavni stvari najem železniških cistern. Ker najem vozil pomeni opravljanje storitev v smislu člena 57 PDEU (sodbi z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, točka 19, in z dne 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, točka 22), je zadevo v glavni stvari treba preučiti z vidika svobode opravljanja storitev.
- 43 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56 PDEU, ki zagotavlja svobodo opravljanja storitev, razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere je izplačilo dohodka s strani družbe rezidentke družbi s sedežem v drugi državi članici načeloma obdavčeno z odtegnitvijo pri viru,

razen če je v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja med tema dvema državama članicama določeno drugače, če ta ureditev družbi rezidentki, ki ne pobere niti ne plača tega odtegljaja davčnemu organu prve države članice, naloži plačilo neizterljivih zamudnih obresti za obdobje med potekom roka za plačilo davka na dohodek in dnem, ko družba nerezidentka dokaže, da so izpolnjeni pogoji, ki omogočajo uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, čeprav v skladu s to konvencijo družba nerezidentka ni dolžna plačati nikakršnega davka v prvi državi članici ali pa dokaže, da je znesek tega davka nižji kot znesek, ki je običajno dolgovan na podlagi davčne zakonodaje navedene države članice.

#### *Obstoj omejitve svobode opravljanja storitev*

- 44 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da morajo države članice pristojnost na področju neposrednih davkov izvrševati ob spoštovanju prava Unije, zlasti temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU (sodbi z dne 23. februarja 2016, Komisija proti Madžarski, C-179/14, EU:C:2016:108, točka 171, in z dne 2. marca 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, točka 45).
- 45 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše kot opravljanje storitev izključno znotraj ene države članice. V skladu s sodno prakso Sodišča člen 56 PDEU namreč zahteva, da se odpravijo vse ovire za svobodo opravljanja storitev, ki izhajajo iz tega, da ima izvajalec storitev sedež v drugi državi članici, kot je tista, v kateri se storitev opravlja (glej zlasti sodbo z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točki 20 in 21, ter navedena sodna praksa).
- 46 Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine (sodbi z dne 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, točka 19, ter z dne 18. januarja 2018, Wind 1014 in Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, točka 21).
- 47 V obravnavanem primeru je treba spomniti, da je na eni strani na podlagi člena 195(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb dohodek tujih pravnih oseb iz nacionalnih virov, kadar ga niso ustvarile prek stalne poslovne enote na bolgarskem ozemlju, predmet pri viru odtegnjenega davka, ki povzroči ugasnitev davčnega dolga. Na drugi strani mora v skladu s členom 175(2), točka 3, zakonika o davčnem postopku družba rezidentka, ki izplača dohodek tuji pravni osebi, za vsak davek tuje pravne osebe, ki je načeloma predmet odtegljaja pri viru, v primeru neplačila plačati zamudne obresti od poteka roka, ki ga določa bolgarski zakon za plačilo tega davka, do dne, ko tuja pravna oseba predloži dokaze, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jo je Republika Bolgarija sklenila z državo članico, v kateri ima ta oseba sedež, tudi kadar v skladu s to konvencijo navedeni pravni osebi v Bolgariji ni treba plačati nobenega davka ali je znesek tega davka nižji od zneska, ki se običajno dolguje na podlagi bolgarskega prava.
- 48 Iz predložitvene odločbe in iz stališča, ki ga je predložila bolgarska vlada na obravnavi, izhaja, da je plačilo takih zamudnih obresti dolgovano le v primeru čezmejnih transakcij, in da se te obresti ne povrnejo.
- 49 V bolgarskem pravu torej obstaja različno obravnavanje med družbami rezidentkami, ki izplačajo dohodek v zameno za opravljanje storitev, kot je v obravnavanem primeru najem železniških cistern, glede na to, ali je družba, ki prejme navedeni dohodek, druga družba s sedežem v Bolgariji ali družba s sedežem v drugi državi članici. Čezmejni položaj, v okviru katerega družba rezidentka uresničuje pravico do svobode opravljanja storitev na podlagi člena 56 PDEU, se torej obravnava manj ugodno kot nacionalni položaj.
- 50 Nacionalna ureditev, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, bi družbe rezidentke lahko odvrnila od uporabe storitev najema, ki ga opravljajo družbe s sedežem v drugih državah članicah, in zato lahko pomeni oviro za svobodo opravljanja storitev.

- 51 Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, načeloma pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu člena 56 PDEU. Zato je treba preučiti, ali je mogoče tako omejitev objektivno utemeljiti.

*Utemeljitev morebitne omejitve svobode opravljanja storitev*

- 52 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je omejitev svobode opravljanja storitev dopustna le, če sledi legitimnemu cilju, ki je v skladu s Pogodbo DEU in če je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, poleg tega mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresničitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (sodbe z dne 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, točka 101; z dne 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, točka 27, in z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 58).
- 53 V zvezi s tem bolgarska vlada in toženi organ v postopku v glavni stvari trdita, da je omejitev svobodnega opravljanja storitev, ki izhaja iz člena 175(2), točka 3, zakona o davčnem postopku, utemeljena. Bolgarska vlada navaja potrebo po nujnosti zagotovitve učinkovitosti izterjave davka in tudi potrebo po učinkovitosti davčnega nadzora, ki pomenita nujna razloga v splošnem interesu, ki lahko utemeljita omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin (glej zlasti sodbe z dne 30. junija 2011, Meilicke in drugi., C-262/09, EU:C:2011:438, točka 41; z dne 9. oktobra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 46 in navedena sodna praksa, ter z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 59).
- 54 V zvezi s tem bolgarska vlada in toženi organ v postopku v glavni stvari opozarjata na cilje in vlogo ureditve, ki je obravnavana v zadevi v glavni stvari. V skladu s členom 202(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb je družba rezidentka, ki izplača dohodek, ki je obdavčen pri viru v skladu s členom 195 tega zakona, dolžna plačati dolgovani davek v treh mesecih od začetka meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bil ta dohodek izplačan, kadar je prejemnik teh dohodkov pravna oseba s sedežem v državi članici, s katero je Republika Bolgarija sklenila konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja. Po preteku tega obdobja bi se za družbo, ki je izplačala dohodek in ki ne pobere niti ne plača tega odtegljaja pri viru, štelo, da ni plačala davka. V skladu s členom 203 navedenega zakona naj bi bila tudi solidarno odgovorna za plačilo davka, odtegnjenega pri viru. Dokler se ne ugotovi, da se uporabi konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, bi se davek štel kot dolgovan v skladu z bolgarsko zakonodajo.
- 55 Po mnenju toženega organa v postopku v glavni stvari se neplačilo dolgovanega davka v roku sankcionira s tem, da mora družba rezidentka plačati obresti v smislu člena 175(2), točka 3, zakona o davčnem postopku. Pojasnjuje, da so te obresti dolgovane ne glede na to, da na podlagi upoštevne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodek ni obdavčljiv v Bolgariji. S plačilom teh obresti bi se sankcioniralo to, da se ne dokaže pravočasno, da se uporabi konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki izključuje uporabo bolgarskega prava.
- 56 Po mnenju bolgarske vlade, določba, kot je člen 175(2), točka 3, zakonika o davčnem postopku, omogoča doseg cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, to je pravočasno pobiranje davkov od davčnih zavezancev brez kršitve ciljev in načel, ki so določeni s pravom Unije. Namen te določbe naj bi bil torej omogočiti davčnemu organu, da načrtuje in predvidi prihodke od davka od dohodkov pravnih oseb ter da zagotovi učinkovitost pobiranja davka. Poleg tega naj bi člen 175(2), točka 3, zakonika o davčnem postopku pomenil spodbudo za davčne zavezance, da v predpisanem roku dokažejo, da so pogoji za uporabo sporazuma o izogibanju upoštevne dvojne obdavčevanja izpolnjeni, kadar v skladu s to konvencijo davek še ni zapadel oziroma je znesek davka nižji od zneska, ki ga je ponavadi treba plačati na podlagi bolgarskega prava.

- 57 V zvezi z razlogi, navedenimi za utemeljitev omejitve svobode opravljanja storitev, in kot je bilo opozorjeno v točki 53 te sodbe, je Sodišče že razsodilo, da potreba po zagotavljanju učinkovitosti pobiranja davka ter po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora lahko pomenita nujna razloga v splošnem interesu, ki lahko upravičita omejitev svobode opravljanja storitev. Sodišče je tudi razsodilo, da je naložitev sankcij, vključno s kazenskimi, mogoče šteti za nujno za to, da se zagotovi učinkovito spoštovanje nacionalne ureditve, vendar le, če sta narava in znesek naložene sankcije v vsakem posameznem primeru sorazmerna s težo kršitve, ki se sankcionira (glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, točka 59 in navedena sodna praksa).
- 58 V obravnavanem primeru potreba po zagotavljanju pobiranja pri viru odtegnjenega davka na čezmejna plačila in po zagotavljanju učinkovitosti davčnega nadzora v čezmejnih primerih, kakršni so ti v postopku v glavni stvari, očitno upravičuje naložitev sankcij družbam, ki ne plačujejo davkov v predvidenem roku in ki prepozno predložijo dokumente, ki dokazujejo, da lahko uveljavljajo oprostitev obveznosti plačila navedenih davkov.
- 59 Vendar pa nacionalna zakonodaja, ki določa sankcijo v obliki neizterljivih obresti, izračunanih na podlagi zneska dolgovanega davka, odtegnjenega pri viru v skladu z nacionalno zakonodajo, in ki zapadejo v obdobju od datuma, ko zapade obveznost plačila davka, do dne, ko so davčnim organom predloženi dokumenti, ki dokazujejo uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ni primerna za zagotovitev uresničitve ciljev, navedenih v prejšnji točki, kadar se ugotovi, da davek ni dolgovan na podlagi upoštevne konvencije. V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, namreč ni povezave med zneskom zahtevanih obresti na eni strani in zneskom dolgovanega davka, ki ne obstaja, ali resnostjo zamude pri zagotavljanju navedenih dokumentov davčnim organom na drugi strani.
- 60 Poleg tega taka sankcija presega to, kar je potrebno za doseg navedenih ciljev, ker je lahko znesek zapadlih obresti pretiran glede na znesek dolgovanega davka in ker ni določena nobena možnost povračila teh obresti.
- 61 Kot je namreč poudarila Komisija, bi bil znesek obresti zaradi zamude s plačilom davka isti, kadar davek na koncu ni zapadel v plačilo ali kadar pri viru odtegnjeni davek je zapadel v plačilo, vendar ni bil pravočasno plačan. V tem zadnjem položaju, ki se razlikuje od položaja v postopku v glavni stvari, bolgarski davčni organ utrpí izgubo prihodkov v obdobju, v katerem davek ni plačan. Nasprotno pa se v postopku v glavni stvari sankcionira le nepravočasna predložitev dokazov.
- 62 Poleg tega je treba navesti, da bi druge možnosti lahko omogočile doseg istih ciljev. Tako bi bilo, če bi bilo povračilo obresti družbi rezidentki, plačanih zaradi zamude s plačilom, določeno v primeru, v katerem bi bil davčni dolg predmet ponovnega izračuna, in bi bilo ugotovljeno, da v Bolgariji iz naslova izplačanega dohodka družbi nerezidentki ni dolgovan noben davek.
- 63 Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere je izplačilo dohodka s strani družbe rezidentke družbi s sedežem v drugi državi članici načeloma predmet pri viru odtegnjenega davka, razen če ni določeno drugače v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeni med navedenima državama članicama, če ta ureditev družbi rezidentki, ki niti ne odtegne niti ne plača tega odtegljaja davčnemu organu prve države članice, nalaga plačilo neizterljivih zamudnih obresti za obdobje med potekom roka za plačilo davka na dohodek in dnem, ko je družba nerezidentka dokazala, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tudi kadar v skladu s to konvencijo družbi nerezidentki ni treba plačati nobenega davka v prvi državi članici ali kadar je znesek tega davka nižji od zneska, ki je običajno dolgovan na podlagi davčne zakonodaje navedene države članice.

## **Stroški**

- 64 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

**Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v okviru katere je izplačilo dohodka s strani družbe rezidentke družbi s sedežem v drugi državi članici načeloma predmet pri viru odtegnjenega davka, razen če ni določeno drugače v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeni med navedenima državama članicama, če ta ureditev družbi rezidentki, ki niti ne odtegne niti ne plača tega odtegljaja davčnemu organu prve države članice, nalaga plačilo neizterljivih zamudnih obresti za obdobje med potekom roka za plačilo davka na dohodek in dnem, ko je družba nerezidentka dokazala, da so izpolnjeni pogoji za uporabo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tudi kadar v skladu s to konvencijo družbi nerezidentki ni treba plačati nobenega davka v prvi državi članici ali kadar je znesek tega davka nižji od zneska, ki je običajno dolgovan na podlagi davčne zakonodaje navedene države članice.**

Podpisi