Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

25. juuli 2018*

Eelotsusetaotlus – Teenuste osutamise vabadus – Äriühingute maksustamine – Residendist äriühingu maksed mitteresidendist äriühingutele tsisternvagunite rentimise eest – Kohustus koguda kinnipeetavat maksu liikmesriigis saadud tulult, mida makstakse välisriigi äriühingule – Eiramine – Topeltmaksustamise vältimise lepingud – Kinnipeetava maksu tasumata jätmise eest residendist äriühingult intressi kogumine – Intress, mida tuleb tasuda alates seaduses ette nähtud maksetähtaja möödumisest kuni tõendite esitamiseni topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldatavuse kohta – Tagastamatu intress

Kohtuasjas C-553/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 24. oktoobri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2016, menetluses

„TTL" EOOD

versus

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

menetluses osales:

Varhovna administrativna prokuratura,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas (ettekandja), kohtunikud A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „TTL" EOOD, esindaja: *advokat* V. Terzieva,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, esindajad: A. Georgiev ja S. Atanasova,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

– Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova, M. Georgieva ja T. Mitova,

– Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, R. Lyal ja P. Mihaylova,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 49, 54 ja 63 ning artikli 65 lõigete 1 ja 3 ning ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „TTL“ EOOD ning Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofia vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja, Bulgaaria) (edaspidi „põhikohtuasjas vastustajaks olev ametiasutus“) vahelises vaidluses seoses sellega, et TTL tasus tagastamatut intressi, kuna ta ei täitnud oma kohustust koguda kinnipeetavat maksu piiriülese tulu maksetelt, mis tehti mitteseotud äriühingutele, mis on asutatud muus liikmesriigis kui Bulgaaria Vabariik.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 ELL artikli 5 lõikes 4 on sätestatud:

„Kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega ei või liidu meetme sisu ega vorm minna aluslepingute eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale.“

4 ELL artikli 12 punktis b on ette nähtud:

„Riikide parlamendid aitavad aktiivselt kaasa liidu nõuetekohasele toimimisele:

[…]

b) kandes hoolt selle eest, et subsidiaarsuse põhimõttest peetakse kinni vastavalt subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamist käsitlevas protokollis sätestatud korrale“.

Bulgaaria õigus

5 Äriühingu tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane; *DV* nr 105, 22.12.2006) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis artikli 195 lõike 1 alusel peetakse tulult, mille välisriigi juriidiline isik saab liikmesriigis, kui ta ei saa seda tulu Bulgaaria territooriumil püsiva tegevuskoha kaudu, kinni maks, millega lõplikult kaetakse maksuvõlg. Selle seaduse artikli 195 lõike 2 kohaselt peab lõikes 1 viidatud maksu kinni Bulgaaria juriidiline isik, kes teeb tulu väljamakseid mitteresidendist juriidilisele isikule. Tulenevalt selle seaduse artiklist 200 on kinnipeetava maksu määr 10%.

6 Äriühingu tulumaksu seaduse artikli 202 lõikes 2 on ette nähtud, et üksus, kes kooskõlas selle seaduse artikliga 195 maksab välja tulu, mis on kinnipeetava maksuga maksustatav, peab kogutud maksu üle kandma kolme kuu jooksul alates selle kuu algusest, mis järgneb kuule, mil tulu välja maksti.

7 1. jaanuari 2006. aasta maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetluse seadustiku (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks; *DV* nr 105, 29.12.2005; edaspidi „maksumenetluse seadustik“) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis artiklis 18 „Nende isikute vastutus, kes peavad maksu või sotsiaalkindlustusmaksed kinni pidama ja edasi kandma“ on sätestatud:

„1) Isik, kes seaduse alusel peab kinni pidama ja edasi kandma maksu või kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed ning kes maksu või makseid kinni ei pea ega edasi ei kanna, vastutab solidaarselt isikuga, kes võlgneb kinni pidamata ja edasi kandmata maksu või maksed.

2) Kui lõikes 1 viidatud isik pidas kinni maksu või kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed, kuid ei kandnud neid edasi, võlgneb ta selle maksu või need kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed, kuid võlgniku vastutus on lõppenud.“

8 Maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1) Riigile võlgnetavalt summalt, mida ei ole tasutud seaduses ette nähtud tähtaja jooksul, tuleb tasuda intressi seaduses sätestatud määras.

2) Intressi tuleb samuti tasuda:

1. avalikelt nõuetelt, mida ei ole korrakohaselt tagastatud või tasutud, sealhulgas kõik maksed, mis on saadud tagastusnõude alusel kooskõlas maksusid ja sotsiaalkindlustusmakseid puudutavate õigusnormidega;

2. ettemakselt, mida ei ole tehtud seaduses ettenähtud ajal asjaomase aasta 31. detsembriks;

3. kinnipeetava maksu esemeks olevalt mis tahes maksult, mida mitteresidendist isik peab tasuma alates maksu tasumiseks Bulgaaria seaduses ette nähtud tähtajast kuni kuupäevani, mil mitteresidendist isik tõendab, et Bulgaaria Vabariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, mil lepingu kohaselt ei tule tal maksu tasuda või maksu summa on väiksem.“

9 Maksumenetluse seadustiku artiklites 135–142 on ette nähtud erimenetlus nende maksuvabastuste kohaldamiseks, mis on sätestatud topeltmaksustamise vältimise lepingus.

10 Kõnealuses menetluses kohaldatakse maksuvabastusi pärast seda, kui on tõendatud, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud.

11 Selleks peab maksumenetluse seadustiku artiklist 136 lähtuvalt mitteresidendist isik eelkõige tõendama, et ajal, mil kinnipeetava maksuga maksustatavale tulule vastav maksukohustus tekkis Bulgaaria territooriumil, oli ta maksuresident teises riigis asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu tähenduses, ta oli saanud Bulgaariast tulu ning tal puudus Bulgaaria territooriumil püsiv või kindel tegevuskoht, millega on kõnealune tulu tegelikult seotud.

12 Maksumenetluse seadustiku artiklist 139 tuleneb, et kinnipeetava maksuga maksustatava aastatulu puhul alates summast, mis vastab 100 000 Bulgaaria leevile (BGN) (ligikaudu 51 000 eurot), peab mitteresidendist isik selle koha järgses Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite's (riigi maksuameti piirkondlik osakond, Bulgaaria), kus on tulu välja maksev äriühing asutatud, tõendama, et maksumenetluse seadustiku artiklites 139–141 ette nähtud regulatsiooni alusel on täidetud tingimused,

mis võimaldavad kohaldada asjakohast topeltmaksustamise vältimise lepingut. Maksumenetluse seadustiku artiklis 139 on sätestatud, et dokumendid, mis tõendavad, et selle lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, tuleb esitada samal ajal selle lepingu kohaldamise taotlusega.

13 Siiski tuleneb maksumenetluse seadustiku artiklist 142 „Erijuhtumid“, et kui kinnipeetava maksuga maksustatava aastatulu summa on väiksem kui 100 000 leevi, siis tuleb tulu välja maksvale isikule tõendada, et täidetud on tingimused, mis võimaldavad kohaldada asjakohast topeltmaksustamise vältimise lepingut. Sel juhul väljastab tulu välja maksnud isik tõendi, et asjakohase lepingu kohaldamise tingimused on täidetud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 TTL, mis on Bulgaarias registrisse kantud ja asutatud äriühing, sõlmis aastatel 2007–2010 äriühinguga GATX Dutch Holding, mis on registrisse kantud Madalmaades, äriühinguga VTG Austria GmbH, mis on registrisse kantud Austrias, ning äriühinguga GATX Reil Poland sp. z.o.o., mis on registrisse kantud Poolas (edaspidi „kolm mitteresidendist äriühingut“), lepingud, mille ese oli tsisternvagunite rent, ning maksis neile kõnealuse rendi eest tasu. Nendel äriühingutel puudub TTLiga seos.

15 Bulgaaria valitsuse kirjalikest seisukohtadest selgub, et Bulgaarias said äriühingud GATX Dutch Holding ja GATX Reil Poland tulu ajavahemikus 2007–2010 igal aastal vähem kui 100 000 leevi, samas kui äriühingu VTG Austria saadud tulu oli sellest summast suurem.

16 Kuna TTL leidis, et nimetatud tulu kuulub Bulgaaria Vabariigi ja iga asjaomase liikmesriigi, nimelt Madalmaade Kuningriigi, Austria Vabariigi ja Poola Vabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu reguleerimisalasse, siis ta tulult maksu kinni ei pidanud.

17 Kolm mitteresidendist äriühingut ei taotlenud otsust asjakohaste topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldatavuse kohta, vaid nad esitasid TTLile tõendid, et täidetud on nende konventsioonide kohaldamise tingimused. Kuna tõendid esitati TTLile vaid üks kuni neli aastat pärast tasu ülekandmist, nimelt Poola äriühingu puhul 21. märtsil 2011, Austria äriühingu puhul 28. märtsil 2011 ning Madalmaade äriühingu puhul 24. augustil 2011, siis oli TTLil võimalik esitada tõend, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud.

18 TTLi suhtes viidi läbi 26. mai 2011. aasta otsusega määratud maksukontroll, mis puudutas ajavahemikku alates 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2010 ning mis hõlmas võimalike võlgnevuste olemasolu äriühingu tulumaksu seaduse artikli 195 tähenduses.

19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (riigi maksuameti Sofia piirkondlik osakond, Bulgaaria) väljastas 22. oktoobril 2013 maksu ümberarvutamise teate, mis tehti TTLile teatavaks sama aasta 30. oktoobril.

20 Kõnealuses teates tuvastati, et äriühingu tulumaksu seaduse artikli 195 alusel on äriühingul 2010. majandusaasta eest maksuvõlg, millele lisandub intress. Teates märgiti, et topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaldamise tingimused on täidetud kolme mitteresidendist äriühingu puhul, et GATX Dutch Holding ja VTG Austria ei pea Bulgaarias maksu tasuma ning et tulenevalt Bulgaaria Vabariigi ja Poola Vabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklist 12 oleks TTLi poolt GATX Reil Polandile tsisternvagunite rendi eest makstud tasult tulnud Bulgaarias kinni pidada maks määraga üksnes 5%, mis vastab 2231,11 leevile (ligikaudu 1140 eurot).

21 Teates oli ka märgitud, et kinnipeetava maksu tasumata jätmise eest kuulub tasumisele samuti intress, mis võlgnetakse maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkti 3 alusel ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõppes seadusest tulenev tähtaeg kinnipeetava maksu tasumiseks äriühingu tulumaksu

seaduse artikli 195 alusel, kuni kuupäevani, mil kolm mitteresidendist äriühingut tõendasid, et Bulgaaria Vabariigi ja iga asjaomase liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud.

22 Samas maksu ümberarvutamise teates määrati kindlaks intressi kogusumma 71 473,42 leevi (ligikaudu 36 500 eurot). Kuigi hiljem tuvastati, et maksu ei võlgnetud, siis kõnealust intressi ei tagastatud.

23 TTL esitas maksu ümberarvutamise teate peale Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) kaebuse, mis jäeti 3. detsembri 2014. aasta kohtuotsusega rahuldamata.

24 TTL esitas kõnealuse kohtuotsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) apellatsioonkaebuse.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkti 3 kohaselt peab residendist äriühing, kes teeb kinnipeetava maksuga maksustatava tulu väljamakse, tasuma intressi, kui teises liikmesriigis asutatud äriühing, kes saab kõnealuse tulu, ei ole tõendanud, et tingimused, mis võimaldavad kohaldada Bulgaaria Vabariigi ja tema asukoha liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingut, on täidetud, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule sellel mitteresidendist äriühingul Bulgaarias maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb Bulgaaria maksuõiguse alusel tasuda. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab samuti, et nimetatud intressi kogutakse ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil mitteresidendist äriühing, kes saab tulu, tõendab, et asjakohase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamist võimaldavad tingimused on täidetud, ning et seda intressi ei saa tagasi nõuda, isegi kui Bulgaariast saadud tulu väljamaksmisel Bulgaarias sellelt maksu kinni ei peeta.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas kõnealune säte ja sellest tulenev maksustamistava loovad liidu õigusega kokkusobimatu piirangu, arvestades eelkõige EL toimimise lepingu sätteid, mis reguleerivad asutamisvabadust (artiklid 49 ja 54) ning kapitali vaba liikumist (artikkel 63 ning artikli 65 lõiked 1 ja 3) Euroopa Liidus.

27 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et asjaolu, et äriühing, kes tegi kinnipeetava maksuga maksustatava tulu väljamakse, peab tasuma intressi maksult, mida ei pea tasuma teises liikmesriigis asutatud äriühing, on vastuolus intressivõla aktsessoorsusega. Kohtu andmetel ei ole Bulgaaria õiguskorras ühtegi teist õigusnormi, mis näeks juhul, kui täidetud ei ole seadusest tulenev kohustus tõendada õiguse olemasolu, ette nõude, et intress maksult, mida ei tule tasuda, tuleb koguda teiselt isikult.

28 Seetõttu soovib kohus teada, kas ELL artikli 5 lõikega 4 ja artikli 12 punktiga b ning nendest sätetest tuleneva proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkt 3.

29 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selline liikmesriigi õigusnorm nagu [maksumenetluse seadustiku] artikli 175 lõike 2 punkt 3, mis kohustab kinnipeetava maksuga maksustatavat tulu välja maksvat residendist äriühingut tasuma intressi kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil teises liikmesriigis asuv mitteresidendist üksus tõendab, et Bulgaaria Vabariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, mil lepingu kohaselt ei tule maksu tasuda või seda tuleb tasuda vaid väiksemas määras, on kooskõlas ELL artikli 5 lõikega 4 ja artikli 12 punktiga b?

2. Kas selline õigusnorm nagu [maksumenetluse seadustiku] artikli 175 lõike 2 punkt 3 ja maksustamistava, mille kohaselt peab kinnipeetava maksuga maksustatavat tulu välja maksev äriühing tasuma intressi kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil teises liikmesriigis asuv mitteresidendist üksus tõendab, et Bulgaaria Vabariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, mil lepingu kohaselt ei tule maksu tasuda või seda tuleb tasuda vaid väiksemas määras, on kooskõlas ELTL artiklitega 49, 54, 63 ning artikli 65 lõigetega 1 ja 3?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

30 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning millega pannakse residendist äriühingule, kes teeb teises liikmesriigis asutatud äriühingule kinnipeetava maksuga maksustatava tulu väljamakse, juhul kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus ei ole ette nähtud vastupidi, kohustus tasuda intressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil mitteresidendist äriühing tõendab, et selle lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule esimeses liikmesriigis maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb selle liikmesriigi maksuõiguse alusel tasuda.

31 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole Euroopa Kohus pädev eelotsuse küsimusele vastama, kui on ilmne, et liidu õigusnormi, mille tõlgendamist Euroopa Kohtult taotletakse, ei ole võimalik kohaldada (20. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 41, ja 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, punkt 20).

32 Liidu õigusnormid, mille tõlgendamist esimese küsimusega palutakse, ei ole aga sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kohaldatavad.

33 Nii hõlmab ELL artikli 5 lõige 4 esiteks liidu institutsioonide tegevust. Selle sätte esimese lõigu kohaselt ei või liidu meetme sisu ega vorm kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega minna aluslepingute eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale. Mis puudutab sama sätte teist lõiku, siis puudutab see liidu institutsioone ning paneb neile oma ülesannete täitmisel kohustuse järgida proportsionaalsuse põhimõtet. Käesoleval juhul aga pärineb põhikohtuasjas kõne all olev liikmesriigi säte maksumenetluse seadustikust, mille on vastu võtnud Bulgaaria seadusandja ja mis puudutab maksukohustuslase menetluslikku kohtlemist Bulgaarias.

34 Teiseks antakse ELL artikli 12 punktiga b, mille alusel aitavad riikide parlamendid kaasa liidu nõuetekohasele toimimisele, kandes hoolt subsidiaarsuse põhimõttest kinnipidamise eest, riikide parlamentidele võimalus liidu institutsioonide ülesannete täitmisel tagada selle põhimõtte järgimine ning liidu nõuetekohane toimimine. Kõnealune säte ei puuduta liikmesriikide õiguskordasid, vaid liidu seadusandlike aktide eelnõusid.

35 Seega puudub vajadus vastata esimesele küsimusele, mis puudutab ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b tõlgendamist, kuna need sätted ei kuulu kohaldamisele sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

Teine küsimus

Sissejuhatavad märkused

36 TTL, põhikohtuasjas vastustajaks olev ametiasutus, Bulgaaria valitsus ja Euroopa Komisjon väidavad, et ELL artiklites 49, 54 ja 63 ning artikli 65 lõigetes 1 ja 3 sisalduvad sätted asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise kohta, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises küsimuses, on põhikohtuasja asjaolusid arvestades asjakohatud ning ei kuulu käesolevas kohtuasjas kohaldamisele.

37 Selles osas on kohane esile tuua, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt hõlmab asutamisvabadus liikmesriigi seaduste kohaselt asutatud äriühingute jaoks, kelle registrijärgne asukoht, vara valitsemise asukoht või peamine tegevuskoht on liidus, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu (18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 37, ning 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 32).

38 Nagu Bulgaaria valitsus muu hulgas märgib, ei kasuta TTL põhikohtuasja asjaolusid arvestades asutamisvabadust, kuna ta ei tegutse Madalmaade Kuningriigi, Poola Vabariigi ega Austria Vabariigi territooriumil tütarettevõtja, filiaali või esindaja kaudu. Mis puudutab kolme mitteresidendist äriühingut, siis ei tegutse need Bulgaaria territooriumil tütarettevõtja, filiaali ega esindaja kaudu. Lisaks on eelotsusetaotluses märgitud, et need kolm mitteresidendist äriühingut ei ole TTLiga kuidagi seotud.

39 Lisaks, mis puudutab kapitali vaba liikumist, mis on tagatud ELTL artikli 63 lõikega 1, siis on Euroopa Kohus määratlenud selle sättega keelatud kapitali liikumise piiranguid kui meetmeid, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise riiki (10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50, ning 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 44).

40 Käesolevas asjas ei ole aga midagi sellist väidetud. Põhikohtuasi puudutab nimelt kohustust tasuda kinnipeetud maks ning intressivõlg sellelt maksult, mida ei ole ettenähtud aja jooksul kinni peetud või tasutud. Kõnealune maksuvõlg tekkis Bulgaaria maksuresidendi ja välisriigis asuvate isikute vahel sõlmitud kaubanduslepingutelt, mille alusel tegi Bulgaaria resident makseid nendele välisriigis asuvatele isikutele, kes seega said tulu.

41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei takista siiski asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad vaid teatavate liidu õigusnormide tõlgendamist, Euroopa Kohut esitamast eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõiki liidu õiguse tõlgendamise aspekte, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus neile eelotsuse küsimuses viitas või mitte (vt selle kohta 14. novembri 2017. aasta kohtuotsus Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, punkt 28, ning 30. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus X ja Visser, C-360/15 ja C-31/16, EU:C:2018:44, punkt 55).

42 Käesoleval juhul selgub eelotsusetaotluses olevatest andmetest, et põhikohtuasjas kõne all olev tehing on tsisternvagunite rentimine. Kuna sõiduki rentimine kujutab endast teenuste osutamist ELTL artikli 57 tähenduses (21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 19, ning 4. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 22), tuleb põhikohtuasja analüüsida teenuste osutamise vabaduse seisukohalt.

43 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 56, millega tagatakse teenuste osutamise vabadus, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning mille kohaselt tuleb teises liikmesriigis asutatud äriühingule residendist äriühingu poolt makstud tulult üldjuhul –

kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus ei ole ette nähtud vastupidi – kinni pidada maks, kui nimetatud õigusnormidega kehtestatakse residendist äriühingule, kes ei pea seda maksu kinni ega tasu seda esimese liikmesriigi maksuhaldurile, kohustus tasuda tagastamatut intressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil mitteresidendist äriühing tõendab, et selle lepingu kohaldamist võimaldavad tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule mitteresidendist äriühingul esimeses liikmesriigis maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb selle liikmesriigi maksuõiguse alusel tasuda.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab liikmesriik oma pädevuse teostamisel otsese maksustamise valdkonnas järgima liidu õigust ja eelkõige EL toimimise lepinguga tagatud põhivabadusi (23. veebruari 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari, C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 171, ning 2. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 45).

45 Selles osas tuleb märkida, et ELTL artikliga 56 on välistatud selliste liikmesriigi õigusnormide kohaldamine, mille toimel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühes liikmesriigis. Nimelt on Euroopa Kohtu praktika kohaselt ELTL artikliga 56 nõutav, et kaotada tuleb teenuste osutamise vabaduse kõik piirangud, mis on kehtestatud põhjusel, et teenuste osutaja asub muus liikmesriigis kui see, kus teenuseid osutatakse (vt eelkõige 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus X, C-498/10, EU:C:2012:635, punktid 20 ja 21 ning seal viidatud kohtupraktika).

46 Teenuste osutamise vabaduse piiranguks on liikmesriigi meetmed, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem huvipakkuvaks (4. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 19, ning 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Wind 1014 ja Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, punkt 21).

47 Käesoleval juhul tuleb esile tuua, et esiteks äriühingu tulumaksu seaduse artikli 195 lõike 1 kohaselt peetakse tulult, mille välisriigi juriidiline isik saab liikmesriigis, kui ta ei saa seda tulu Bulgaaria territooriumil püsiva tegevuskoha kaudu, kinni maks, millega lõplikult kaetakse maksuvõlg. Teiseks tuleneb maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punktist 3, et residendist äriühing, kes teeb tulu väljamakseid mitteresidendist isikule, peab mitteresidendist isiku sellise maksu puhul, mis üldjuhul on kinnipeetava maksu ese, tasuma intressi, kui maks jäetakse tasumata alates Bulgaaria õiguses selle maksu tasumiseks ette nähtud tähtaja möödumisest kuni ajani, mil mitteresidendist isik tõendab, et täidetud on Bulgaaria Vabariigi ja selle liikmesriigi, kus viimati nimetatud isik on asutatud, vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule mitteresidendist isikul Bulgaarias maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb Bulgaaria maksuõiguse alusel tasuda.

48 Eelotsusetaotlusest ning kohtuistungil Bulgaaria valitsuse esitatud seisukohtadest selgub, et sellist intressi tuleb tasuda üksnes piiriülestelt tehingutelt ning intress ei kuulu tagastamisele.

49 Seega koheldakse Bulgaaria õiguses residendist äriühinguid, kes maksavad tasu selliste teenuste osutamise eest nagu käesoleval juhul tsisternvagunite rentimine, erinevalt sõltuvalt sellest, kas seda tasu saav äriühing on mõni muu Bulgaarias asutatud äriühing või teises liikmesriigis asutatud äriühing. Piiriülest olukorda, kus residendist äriühing kasutab teenuste osutamise vabadust ELTL artikli 56 alusel, käsitletakse seega vähem soodsalt kui riigisisest olukorda.

50 Liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võivad pärssida residendist äriühingu tahet kasutada renditeenuseid, mida osutavad teistes liikmesriikides asutatud äriühingud, ning kujutada endast seega teenuste osutamise vabaduse takistust.

51 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb tõdeda, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, mis üldjuhul on ELTL artikli 56 alusel keelatud. Seega tuleb analüüsida, kas selline piirang võib olla objektiivselt põhjendatud.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu võimalik põhjendatus

52 Euroopa Kohtu praktikast selgub, et teenuste osutamise vabaduse piirang võib olla lubatud ainult siis, kui sellega taotletakse õiguspärast eesmärki, mis on EL toimimise lepinguga kooskõlas ja ülekaaluka üldise huviga põhjendatud, tingimusel et sellisel juhul on piirang taotletava eesmärgi saavutamise tagamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, punkt 101; 4. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 27, ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 58).

53 Selles osas väidavad Bulgaaria valitsus ja põhikohtuasjas vastustajaks olev ametiasutus, et maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punktist 3 tulenev teenuste osutamise vabaduse piirang on põhjendatud. Bulgaaria valitsus tugineb vajadusele tagada maksude sissenõudmise tõhusus ning maksukontrolli tõhusus, mis on ülekaalukas üldine huvi, millega võib põhjendada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piiramist (vt eelkõige 30. juuni 2011. aasta kohtuotsus Meilicke jt, C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 41; 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59).

54 Selles kontekstis toovad Bulgaaria valitsus ja põhikohtuasjas vastustajaks olev ametiasutus esile põhikohtuasjas kõne all olevate normide eesmärgid ja funktsioonid. Äriühingu tulumaksu seaduse artikli 202 lõikes 2 on sätestatud, et residendist äriühing, kes kooskõlas selle seaduse artikliga 195 maksab välja tulu, mis on kinnipeetava maksuga maksustatav, peab võlgnetava maksu üle kandma kolme kuu jooksul alates selle kuu algusest, mis järgneb kuule, mil tulu välja maksti, kui kõnealuse tulu saaja on isik, kes on asutatud liikmesriigis, kellega Bulgaaria Vabariik on sõlminud topeltmaksustamise vältimise lepingu. Niipea kui see tähtaeg on möödunud, on tulu välja maksnud äriühing, kes kinnipeetavat maksu kinni ei pea ega edasi ei maksa, jätnud maksu tasumata. Selle seaduse artikli 203 kohaselt on ta ka solidaarselt vastutav kinnipeetava maksu tasumise eest. Kuni hetkeni, mil tehakse kindlaks, et kohaldatav on topeltmaksustamise vältimise leping, loetakse maks Bulgaaria õigusnormide alusel tasumisele kuuluvaks.

55 Põhikohtuasjas vastustajaks olev ametiasutus leiab, et tasumisele kuuluva maksu tähtaja jooksul tasumata jätmise eest karistatakse sellega, et residendist äriühing peab tasuma intressi maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkti 3 tähenduses. See ametiasutus täpsustab, et nimetatud intress kuulub tasumisele sõltumata asjaolust, et asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ei maksustata tulu Bulgaarias. Kõnealuse intressi tasumisega karistatakse selle eest, et õigel ajal ei ole tõendatud, et topeltmaksustamise vältimise leping, mis välistab Bulgaaria õiguse kohaldamise, on kohaldatav.

56 Bulgaaria valitsus on seisukohal, et selline säte nagu maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkt 3 võimaldab saavutada liikmesriigi õigusega taotletavat eesmärki, mis on õigel ajal koguda maksukohustuslaste maksu, kahjustamata liidu õiguses kindlaksmääratud eesmärke ja põhimõtteid. Kõnealuse sätte eesmärk on nimelt võimaldada maksuhalduril kavandada ja ette näha äriühingu tulumaksu laekumisi ning tagada maksu sissenõudmise tõhusus. Lisaks on maksumenetluse seadustiku artikli 175 lõike 2 punkt 3 maksukohustuslase jaoks stiimul tõendada ettenähtud tähtaja jooksul, et asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamise tingimused on täidetud, kui selle lepingu kohaselt ei tule maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb Bulgaaria maksuõiguse alusel tasuda.

57 Mis puudutab kaalutlusi, mis on esitatud teenuste osutamise vabaduse piirangu põhjendamiseks, ning nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 53, siis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et vajadus tagada maksu sissenõudmise tõhusus ning vajadus tagada maksukontrolli tõhusus võivad kujutada ülekaalukat üldist huvi, millega saab põhjendada teenuste osutamise vabaduse piiramist. Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et karistuste, sealhulgas kriminaalkaristuste määramist võib pidada riigisiseste õigusnormide tegeliku järgimise tagamisel vajalikuks, seda siiski tingimusel, et määratud karistuse laad ja summa on igal juhtumil proportsionaalne selle rikkumise raskusega, mille eest ta karistuse määrab (vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Käesoleval juhul on ilmselt vajadusega tagada piiriülestelt maksetelt kinnipeetava maksu sissenõudmine ning tagada maksukontrolli tõhusus sellistes piiriülestes olukordades, nagu on kõne all põhikohtuasjas, põhjendatud karistuste määramine sellistele äriühingutele, kes maksu ei maksa ettenähtud ajal ning kes esitavad viivitusega dokumendid, mis kinnitavad, et nad võidakse vabastada kohustusest tasuda nimetatud maksu.

59 Siiski ei ole liikmesriigi õigusnormid, millega nähakse ette karistus tagastamatu intressi kujul, mis arvutatakse liikmesriigi õigusnormide kohaselt võlgnetava kinnipeetud maksu summa alusel ning mis hõlmab ajavahemikku alates kuupäevast, mil maks muutub sissenõutavaks, kuni kuupäevani, mil topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamist tõendavad dokumendid esitatakse maksuhaldurile, kohased selleks, et tagada eespool viidatud eesmärkide täitmine juhul, kui leiab kinnitust, et maksu ei tule asjaomase lepingu alusel tasuda. Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas puudub seos ühelt poolt nõutava intressi summa ja teiselt poolt võlgnetava maksu – mida ei tule tasuda – summa või maksuhaldurile nimetatud dokumentide esitamisega viivitamise raskuse vahel.

60 Lisaks läheb niisugune karistus kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, kuna kogunenud intressi summa võib olla ülemäära suur, võrreldes võlgnetava maksu suurusega, ning kuna ühtegi võimalust intressi tagastamiseks ei ole ette nähtud.

61 Nimelt, nagu kinnitas komisjon, oleks maksu tasumisega viivitamisel intressi summa sama siis, kui maks ei kuulu lõpuks tasumisele või kui kinnipeetud maks kuulub tasumisele, kuid seda ei makstud tähtaja jooksul. Viimati kirjeldatud olukorras, mis erineb põhikohtuasjas kõne all olevast olukorrast, jääb Bulgaaria maksuhalduril saamata maksutulu ajavahemikul, mil maksu ei tasutud. Seevastu põhikohtuasjas karistatakse üksnes tõendite esitamisega viivitamise eest.

62 Peale selle tuleb märkida, et samu eesmärke on võimalik saavutada muude meetmetega. See on nii, kui tasumisega viivitamisel makstud intressi tagastamine residendist äriühingule on ette nähtud juhul, kui maksuvõlg tuleb uuesti arvutada või kui tuvastatakse, et mitteresidendist äriühingule tulu väljamaksmisel ei kuulu Bulgaarias maks tasumisele.

63 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning mille kohaselt tuleb teises liikmesriigis asutatud äriühingule residendist äriühingu poolt makstud tulult üldjuhul – kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus ei ole ette nähtud vastupidi – kinni pidada maks, kui nimetatud õigusnormidega kehtestatakse residendist äriühingule, kes ei pea seda maksu kinni ega tasu seda esimese liikmesriigi maksuhaldurile, kohustus tasuda tagastamatut intressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil mitteresidendist äriühing tõendab, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamist võimaldavad tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule mitteresidendist äriühingul esimeses liikmesriigis maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb selle liikmesriigi maksuõiguse alusel tasuda.

Kohtukulud

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ning mille kohaselt tuleb teises liikmesriigis asutatud äriühingule residendist äriühingu poolt makstud tulult üldjuhul – kui nende kahe liikmesriigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus ei ole ette nähtud vastupidi – kinni pidada maks, kui nimetatud õigusnormidega kehtestatakse residendist äriühingule, kes ei pea seda maksu kinni ega tasu seda esimese liikmesriigi maksuhaldurile, kohustus tasuda tagastamatut intressi ajavahemiku eest alates kuupäevast, mil lõpeb tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise tähtaeg, kuni kuupäevani, mil mitteresidendist äriühing tõendab, et topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamist võimaldavad tingimused on täidetud, ja seda ka juhul, kui kõnealuse lepingu kohaselt ei tule mitteresidendist äriühingul esimeses liikmesriigis maksu tasuda või kui maksu summa on väiksem maksust, mida tavaliselt tuleb selle liikmesriigi maksuõiguse alusel tasuda.

Allkirjad