Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

25. srpnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno pružanje usluga – Oporezivanje društava – Plaćanja koja rezidentno društvo izvrši nerezidentnim društvima za najam vagonskih cisterni – Obveza ubiranja poreza po odbitku na prihode nacionalnog podrijetla isplaćene nerezidentnom društvu – Nepoštovanje – Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Naplaćivanje zateznih kamata od rezidentnog društva zbog neplaćanja poreza po odbitku – Kamate koje se duguju za razdoblje od isteka zakonskog roka za plaćanje do dana na koji su podneseni dokazi o primjeni konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Nepovratne kamate”

U predmetu C-553/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 24. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 2. studenoga 2016., u postupku

„TTL” EOOD

protiv

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

uz sudjelovanje:

Varhovna administrativna prokuratura,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Rosas (izvjestitelj), predsjednik vijeća, A. Prechal i E. Jarašiūnas, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 17. siječnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „TTL” EOOD, V. Terzieva, *advokat*,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika“ – Sofia, A. Georgiev i S. Atanasova, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

– za bugarsku vladu, E. Petranova, M. Georgieva i T. Mitova, u svojstvu agenata,

– za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels, R. Lyal i P. Mihaylova, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 49., 54. i 63. te članka 65. stavaka 1. i 3. UFEU-a, članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „TTL" EOOD i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika" – Sofia (direktor Uprave „Žalbe i porezno-osiguravateljska praksa" u Sofiji, Bugarska) (u daljnjem tekstu: uprava tuženik u glavnom postupku) u vezi s isplatom nepovratnih zateznih kamata od strane društva TTL zbog neispunjenja njegove obveze obustavljanja poreza po odbitku na isplate prekograničnih prihoda u korist nepovezanih društava sa sjedištem u državi članici različitoj od Bugarske.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 5. stavak 4. prvi podstavak UEU-a određuje:

„Na temelju načela proporcionalnosti, sadržaj i oblik djelovanja Unije ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva Ugovora."

4 Članak 12. točka (b) UEU-a propisuje:

„Nacionalni parlamenti aktivno doprinose dobrom funkcioniranju Unije na način da:

[…]

(b) se brinu da se poštuje načelo supsidijarnosti u skladu s postupcima predviđenima Protokolom o primjeni načelâ supsidijarnosti i proporcionalnosti".

Bugarsko pravo

5 U skladu s člankom 195. stavkom 1. Zakona za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit) (DV br. 105 od 22. prosinca 2006.), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, prihodi koje nerezidentne pravne osobe prime iz nacionalnih izvora, ako ih nisu ostvarile stalne poslovne jedinice na području Bugarske, podliježu porezu po odbitku, na temelju kojeg prestaje porezni dug. U skladu s člankom 195. stavkom 2. tog zakona, porez po odbitku iz stavka 1. obustavljaju bugarske pravne osobe koje isplaćuju prihode nerezidentnim pravnim osobama. U skladu s člankom 200. tog zakona, stopa tog poreza po odbitku je 10 %.

6 Članak 202. stavak 2. Zakona o porezu na dobit propisuje da subjekti koji isplaćuju prihode koji podliježu porezu po odbitku sukladno članku 195. tog zakona moraju obustavljeni porez uplatiti u roku od tri mjeseca od početka mjeseca koji slijedi nakon onog u kojem su prihodi isplaćeni.

7 Danačno-osiguritelen procesualen kodeks (Zakon o poreznom postupku i socijalnom osiguranju) od 1. siječnja 2006. (DV br. 105 od 29. prosinca 2005., u daljnjem tekstu: Zakon o poreznom postupku) u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, u članku 18., naslovljenom „Odgovornost osoba koje moraju obustaviti i uplatiti porez ili socijalne doprinose" određuje:

„1. Osoba koja je zakonski obvezna obustaviti i uplatiti porez ili obvezne socijalne doprinose, a to ne učini, solidarno je odgovorna s obveznikom poreza i socijalnih doprinosa koji nisu obustavljeni i uplaćeni.

2. Ako je osoba iz stavka 1. obustavila porez ili obvezne socijalne doprinose, ali ih nije platila, ona mora platiti taj porez ili obvezna socijalna davanja, a odgovornost obveznika prestaje."

8 Članak 175. stavci 1. i 2. Zakona o poreznom postupku određuje:

„1. Zakonske zatezne kamate naplaćuju se za sve dugove prema državi koji nisu plaćeni u zakonski određenim rokovima.

2. Kamate se također duguju:

1. na tražbine države koje nisu na odgovarajući način podmirene ili obračunate, uključujući sva plaćanja primljena na temelju zahtjeva za povrat u skladu sa zakonodavstvom u području poreznih i socijalnih doprinosa.

2. na prijevremeno plaćanje koje nije izvršeno u predviđenom zakonskom roku, 31. prosinca odnosne godine;

3. na sve poreze nerezidentne pravne osobe koji se obustavljaju na izvoru, od isteka roka određenog bugarskim pravom za njihovo plaćanje do dana na koji nerezidentna pravna osoba podnese dokaz da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja čija je Republika Bugarska ugovorna stranka, uključujući kada, sukladno takvoj konvenciji, ona ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez".

9 Zakonik o poreznom postupku u člancima 135. do 142. propisuje poseban postupak za primjenu poreznih izuzeća predviđenih u konvenciji o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

10 Prema tom postupku, porezna izuzeća primjenjuju se nakon što je dokazano da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

11 U tu svrhu, sukladno članku 136. Zakonika o poreznom postupku, nerezidentna osoba mora osobito dokazati da je pri nastanku poreznog duga koji odgovora prihodima koji podliježu porezu po odbitku na bugarskom području bila porezno rezidentna u drugoj državi, u smislu relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, da je imala prihode čiji je izvor u Bugarskoj i da nije imala stalnu poslovnu jedinicu ni trajno mjesto poslovanja na bugarskom području s kojim bi predmetni prihodi bili stvarno povezani.

12 U skladu s člankom 139. Zakona o poreznom postupku, počevši od godišnjeg iznosa prihoda oporezovanog porezom po odbitku u visini od 100 000 leva (BGN) (oko 51 000 eura), nerezidentna pravna osoba mora pred Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihodite (područna uprava Nacionalne agencije za poreze, Bugarska) mjesta u kojem društvo koje isplaćuje prihode ima sjedište dokazati da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u

skladu s pravilima iz članaka 139. do 141. tog zakonika. Sukladno članku 139. navedenog zakonika, dokumenti kojima se dokazuje ispunjenost uvjeta za primjenu te konvencije moraju se podnijeti istodobno sa zahtjevom za njezinu primjenu.

13 Međutim, na temelju članka 142. Zakona o poreznom postupku, naslovljenog „Posebni slučaj”, kada je godišnji iznos prihoda oporezovan porezom po odbitku manji od 100 000 leva, osoba koja je isplatila prihod je ta koja mora dokazati da su ispunjeni uvjeti za primjenu relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U tom slučaju osoba koja je isplatila prihod potvrđuje da su ispunjeni uvjeti za primjenu relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 U razdoblju od 2007. do 2010. društvo TTL, koje je registrirano i ima sjedište u Bugarskoj, zaključilo je s društvima GATX Dutch Holding, registriranim u Nizozemskoj, VTG Austria GmbH, registriranim u Austriji, i GATX Reil Poland sp. z.o.o., sa sjedištem u Poljskoj (u daljnjem tekstu: tri nerezidentna društva) ugovore o najmu vagonskih cisterni i isplatilo im prihod u zamjenu za taj najam. Ta društva nisu povezana s društvom TTL.

15 Iz pisanih očitovanja bugarske vlade proizlazi da su prihodi bugarskog podrijetla koje su u svakoj godini u razdoblju od 2007. do 2010. primila društva GATX Dutch Holding i GATX Reil Poland bili manji od 100 000 leva, dok su prihodi koje je primilo društvo VTG Austria bili iznad tog iznosa.

16 Društvo TTL nije obustavilo porez po odbitku s obzirom na to da je smatralo da su ti prihodi obuhvaćeni konvencijama o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Bugarske i svake od predmetnih država članica, odnosno Kraljevine Nizozemske, Republike Austrije i Republike Poljske.

17 Tri nerezidentna društva nisu zatražila odluku o primjenjivosti relevantnih konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ali su društvu TTL podnijela dokaze o ispunjavanju uvjeta za njihovu primjenu. Nakon što su ti dokazi podneseni društvu TTL tek jednu do četiri godine nakon isplate prihoda, 21. ožujka 2011., u slučaju poljskog društva, 28. ožujka 2011., u slučaju austrijskog društva, i 24. kolovoza 2011., u slučaju nizozemskog društva, to je društvo moglo potvrditi da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

18 Nad društvom TTL proveden je porezni nadzor, naložen odlukom od 26. svibnja 2011., koji je obuhvaćao razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2010. i odnosio se na postojanje eventualnih dugova u smislu članka 195. Zakona o porezu na dobit.

19 Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihodite – Sofia (Područna uprava Nacionalne agencije za poreze u Sofiji, Bugarska) izdala je 22. listopada 2013. rješenje o naknadnom obračunu poreza, koje je 30. listopada dostavljeno društvu TTL.

20 Tim rješenjem utvrđeno je postojanje poreznog duga na temelju članka 195. Zakona o porezu na dobit u financijskoj godini 2010., zajedno s kamatama. U njemu se navodi da su uvjeti za primjenu konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ispunjeni u odnosu na tri nerezidentna društva, da društva GATX Dutch Holding i VTG Austria nisu dužna platiti porez u Bugarskoj i da je, na temelju članka 12. Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Bugarske i Republike Poljske, prihod koji je društvo TTL isplatilo društvu GATX Reil Poland za najam vagonskih cisterni trebalo oporezovati porezom po odbitku u Bugarskoj po stopi od samo 5 %, što iznosi 2231,11 leva (oko 1140 eura).

21 U navedenom rješenju također je navedeno da se na temelju članka 175. stavka 2. točke 3. Zakona o poreznom postupku duguju kamate zbog neplaćanja poreza po odbitku, za razdoblje od dana isteka zakonskog roka za plaćanje poreza po odbitku sukladno članku 195. Zakona o porezu na dobit do

dana na koji su tri nerezidentna društva dokazala da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Bugarske i svake od predmetnih država članica.

22 Istim rješenjem o naknadom obračunu ukupni iznos kamata određen je u visini od 71 473,42 leva (oko 36 500 eura). Iako je kasnije utvrđeno da porez nije dugovan, te kamate nisi vraćene.

23 Društvo TTL podnijelo je tužbu protiv rješenja o naknadnom obračunu poreza pred Administrativen sad Sofia–grad (Upravni sud grada Sofije, Bugarska), koja je odbijena presudom od 3. prosinca 2014.

24 Društvo TTL podnijelo je žalbu protiv te presude pred Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska).

25 Taj sud napominje da, na temelju članka 175. stavka 2. točke 3. Zakonika o poreznom postupku, rezidentno društvo koje isplaćuje prihode koji podliježu porezu po odbitku mora platiti kamate kada društvo sa sjedištem u drugoj državi članici koje prima te prihode nije podnijelo dokaz da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Bugarske i države članice njegova sjedišta, uključujući kada, u skladu s tom konvencijom, to nerezidentno društvo ne treba platiti porez u Bugarskoj ili kada treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju bugarskog poreznog prava. Sud koji je uputio zahtjev također ističe da su te kamate obračunate za razdoblje između isteka roka za plaćanje poreza na prihod i dana na koji je nerezidentno društvo koje prima prihode dokazalo da su ispunjeni uvjeti za primjenu relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i da se one ne mogu vratiti, iako je, u skladu s tim ugovorom, isplata prihoda koji je bugarskog podrijetla izuzeta od poreza po odbitku u Bugarskoj.

26 Taj se sud pita jesu li takva odredba i porezna praksa povezana s tom odredbom ograničenje koje nije u skladu s pravom Unije s obzirom na, među ostalim, odredbe UFEU-a o slobodi poslovnog nastana (članci 49. i 54.) i slobodnom kretanju kapitala (članak 63. i članak 65. stavci 1. i 3.) u Europskoj uniji.

27 Osim toga, navedeni sud smatra da se akcesornosti obveze plaćanja kamata protivi to što društvo koje je isplatilo prihode koji podliježu porezu po odbitku mora platiti kamate na porez koji ne duguje društvo sa sjedištem u drugoj državi članici. Prema navodima tog suda, u bugarskom pravnom poretku ne postoji nijedna druga odredba kojom se, u slučaju da nije ispunjena zakonska obveza podnošenja dokaza o postojanju prava, od druge osobe zahtijeva da plati kamate na porez koji ne treba platiti.

28 Taj se sud stoga pita protivi li se članku 5. stavku 4. i članku 12. točki (b) UEU-a te načelu proporcionalnosti koje je u njemu utvrđeno nacionalna odredba poput članka 175. stavka 2. točke 3. Zakonika o poreznom postupku.

29 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s člankom 5. stavkom 4. UEU-a i člankom 12. točkom (b) UEU-a nacionalna odredba kao što je članak 175. stavak 2. točka 3. [Zakonika o poreznom postupku], koja rezidentnom društvu koje isplaćuje prihod koji podliježe porezu po odbitku nalaže plaćanje kamata za razdoblje od isteka roka za plaćanje poreza na prihod do dana na koji nerezidentno društvo sa sjedištem u drugoj državi članici dostavi dokaz o ispunjenju uvjeta za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljene s Republikom Bugarskom, uključujući i u slučajevima u kojima, na temelju konvencije, ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez?

2. Jesu li u skladu s člancima 49., 54, 63. i člankom 65. stavcima 1. i 3. UFEU-a nacionalna odredba kao što je članak 175. stavak 2. točka 3. [Zakonika o poreznom postupku] i porezna praksa prema kojima se društvu koje isplaćuje prihod koji podliježe porezu po odbitku obračunavaju kamate za

razdoblje od isteka roka za plaćanje poreza na prihod do dana na koji nerezidentno društvo sa sjedištem u drugoj državi članici dostavi dokaz o ispunjenju uvjeta za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljene s Republikom Bugarskom, uključujući i u slučajevima u kojima, na temelju konvencije, ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

30 Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita treba li članak 5. stavak 4. i članak 12. točku (b) UEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji, osim ako nije drukčije određeno konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između tih dviju država članica, nalaže rezidentnom društvu koje društvu sa sjedištem u drugoj državi članici isplaćuje prihod koji podliježe porezu po odbitku da plati kamate za razdoblje između isteka roka za plaćanje poreza na prihod i dana na koji je nerezidentno društvo dokazalo da su uvjeti za primjenu te konvencije ispunjeni, uključujući kada, sukladno toj konvenciji, u prvoj državi članici ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju poreznog prava te države članice.

31 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud nije nadležan za prethodno pitanje kada je očito da se odredba prava Unije koja podliježe tumačenju Suda ne primjenjuje (presude od 20. ožujka 2014., Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, t. 41. i od 30. lipnja 2016., Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, t. 20.).

32 Međutim, pravila prava Unije čije se tumačenje zahtijeva u okviru prvog pitanja nisu primjenjiva u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

33 Tako, s jedne strane, članak 5. stavak 4. UEU-a odnosi se na djelovanje institucija Unije. U skladu s prvim podstavkom te odredbe, na temelju načela proporcionalnosti, sadržaj i oblik djelovanja Unije ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva Ugovora. Što se tiče drugog podstavka iste odredbe, on se odnosi na institucije Unije i nalaže im postupanje u skladu s načelom proporcionalnosti kada izvršavaju svoju nadležnost. Međutim, u predmetnom slučaju nacionalna odredba o kojoj je riječ u glavnom postupku dolazi iz Zakonika o poreznom postupku koji je donio bugarski zakonodavac i odnosi se na postupovni tretman poreznih obveznika u Bugarskoj.

34 S druge strane, članak 12. točka (b) UEU-a, u skladu s kojim nacionalni parlamenti aktivno doprinose dobrom funkcioniranju Unije na način da se brinu da se poštuje načelo supsidijarnosti, daje nacionalnim parlamentima ovlast da se pobrinu da se to načelo poštuje kada institucije Unije izvršavaju svoju nadležnost i da Unija pravilno funkcionira. Ta odredba ne odnosi se na nacionalno zakonodavstvo, nego na nacrte zakonodavnih akata Unije.

35 Slijedi da nije potrebno odgovoriti na prvo pitanje o tumačenju članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a, s obzirom na to da se te odredbe ne primjenjuju u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

Drugo pitanje

Uvodna očitovanja

36 Društvo TTL, uprava tuženik u glavnom postupku, bugarska vlada i Europska komisija tvrde da odredbe o slobodi poslovnog nastana i slobodnog kretanja kapitala, sadržane u člancima 49., 54. i 63. te članku 65. stavcima 1. i 3. UFEU-a, na koje upućuje sud koji je uputio zahtjev u svojem drugom pitanju, nisu relevantne s obzirom na činjenice u glavnom postupku i nisu primjenjive u ovom predmetu.

37 U tom pogledu valja podsjetiti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, sloboda poslovnog nastana podrazumijeva, za trgovačka društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, zastupništava ili podružnica (presude od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, t. 37. i od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 32.).

38 Kao što je to osobito istaknula bugarska vlada, uzimajući u obzir činjenice u glavnom postupku, društvo TTL se ne koristi slobodom poslovnog nastana, s obzirom na to da ne obavlja djelatnost putem društva kćeri, zastupništva ili podružnice na područjima Kraljevine Nizozemske, Republike Poljske i Republike Austrije. Što se tiče triju nerezidentnih društava, ona ne obavljaju djelatnost na bugarskom području putem društva kćeri, zastupništva ili podružnice. Nadalje, u odluci kojom se upućuju prethodna pitanja navodi se da tri nerezidentna društva nisu ni na koji način povezana s društvom TTL.

39 Osim toga, što se tiče slobodnog kretanja kapitala zajamčenog člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, Sud je definirao ograničenja kretanja kapitala, zabranjena tom odredbom, na način da obuhvaćaju mjere koje su takve prirode da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili da odvraćaju rezidente navedene države članice da to čine u drugim državama (presude od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 50. kao i od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 44.).

40 Međutim, u predmetnom slučaju ne upućuje se ni na što slično. Naime, glavni postupak odnosi se obvezu plaćanja poreza oporezovanog na izvoru i podmirivanja duga u obliku zateznih kamata na taj porez koji nije obustavljen ili uplaćen u propisanom roku. Navedeni porezni dug nastao je slijedom poslovnih ugovora sklopljenih između bugarskog poreznog rezidenta i nerezidentnih osoba, na temelju kojih je bugarski rezident izvršio plaćanja u korist nerezidentnih osoba, koje su stoga primile prihode.

41 Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda okolnost da je sud koji je uputio zahtjev ograničio formulaciju svojeg pitanja na tumačenje određenih odredbi prava Unije ne sprječava Sud da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u predmetu koji se vodi pred njim, bez obzira na to je li se na njih pozvao u tom pitanju (vidjeti u tom smislu presudu od 14. studenoga 2017., Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, t. 28. i od 30. siječnja 2018., X i Visser, C-360/15 i C-31/16, EU:C:2018:44, t. 55.).

42 U predmetnom slučaju iz navoda sadržanih u zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da je transakcija o kojoj je riječ u glavnom postupku najam vagonskih cisterni. Budući da je najam vozila usluga u smislu članka 57. UFEU-a (presude od 21. ožujka 2002., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, t. 19. i od 4. prosinca 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, t. 22.), predmet iz glavnog postupka treba ispitati sa stajališta slobodnog pružanja usluga.

43 U tim uvjetima, valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti pita treba li članak 56. UFEU-a, kojim se jamči slobodno pružanje usluga, tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u okviru kojeg isplata prihoda od strane rezidentnog društva društvu sa sjedištem u drugoj državi članici načelno podliježe porezu po odbitku, osim ako nije drukčije određeno konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između tih dviju država članica, ako taj propis nalaže rezidentnom društvu koje ne obustavi ni ne uplati taj porez poreznim tijelima prve države članice plaćanje nepovratnih zateznih kamata za razdoblje između isteka roka za plaćanje poreza na prihod i dana na koji je nerezidentno društvo dokazalo da su uvjeti za primjenu te konvencije ispunjeni, iako, sukladno toj konvenciji, nerezidentno društvo u prvoj državi članici ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju poreznog prava te države članice.

Postojanje ograničenja slobodnog pružanja usluga

44 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (presude od 23. veljače 2016., Komisija/Mađarska, C-179/14, EU:C:2016:108, t. 171. i od 2. ožujka 2017., Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, t. 45.).

45 U tom pogledu treba istaknuti da se članku 56. UFEU-a protivi primjena svakog nacionalnog propisa čiji je učinak da pružanje usluga između država članica čini težim od pružanja usluga isključivo unutar jedne države članice. Naime, u skladu sa sudskom praksom Suda, članak 56. UFEU-a zahtijeva uklanjanje svih ograničenja slobodnog pružanja usluga uvedenih zato što pružatelj usluga ima poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj se pruža usluga (vidjeti osobito presudu od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 20. i 21. i navedenu sudsku praksu).

46 Ograničenja slobodnog pružanja usluga su nacionalne mjere koje zabranjuju, ometaju ili čine manje privlačnim izvršavanje te slobode (presude od 4. prosinca 2008., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, t. 19. i od 18. siječnja 2018., Wind 1014 i Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, t. 21.).

47 U predmetnom slučaju valja podsjetiti da, s jedne strane, u skladu s člankom 195. stavkom 1. Zakona o porezu na dobit, prihodi koje nerezidentne pravne osobe prime iz nacionalnih izvora, ako ih nisu ostvarile stalne poslovne jedinice na području Bugarske, podliježu porezu po odbitku, na temelju kojeg prestaje porezni dug. S druge strane, prema članku 175. stavku 2. točki 3. Zakonika o poreznom postupku, rezidentno društvo koje nerezidentnom društvu isplati prihod mora, za sve poreze nerezidentne pravne osobe koji se načelno obustavljaju na izvoru, platiti zatezne kamate zbog neplaćanja od isteka roka određenog bugarskim pravom za plaćanje tog poreza do dana kada nerezidentna pravna osobe podnese dokaz da su ispunjeni uvjeti za primjenu konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Republike Bugarske i države članice u kojoj ta osoba ima poslovni nastan, uključujući kada, sukladno toj konvenciji, ta osoba ne treba platiti porez u Bugarskoj ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju bugarskog poreznog prava.

48 Iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja i iz očitovanja koja je bugarska vlada iznijela na raspravi proizlazi da se te zatezne kamate moraju platiti samo u slučaju prekograničnih transakcija i da se te kamate ne mogu vratiti.

49 U bugarskom pravu tako postoji razlika u postupanju prema rezidentnim društvima koja isplaćuju prihod u zamjenu za pružanje usluga poput, u predmetnom slučaju, najma vagonskih cisterni, ovisno o tome je li društvo koje prima te prihode drugo društvo sa sjedištem u Bugarskoj ili društvo sa sjedištem u drugoj državi članici. Prekogranična situacija u okviru koje se rezidentno društvo koristi slobodnim pružanjem usluga na temelju članka 56. UFEU-a stoga se tretira na manje povoljan način nego nacionalna situacija.

50 Nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku može odvratiti rezidentna društva od toga da se koriste uslugama najma koje nude društva sa sjedištem u drugim državama članicama i stoga može biti prepreka slobodnom pružanju usluga.

51 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da je nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ograničenje slobodnog pružanja usluga, koje je načelno zabranjeno člankom 56. UFEU-a. Stoga valja ispitati može li se takvo ograničenje objektivno opravdati.

Opravdanost ograničenja slobode pružanja usluga

52 Iz sudske prakse Suda proizlazi da se ograničenje slobode pružanja usluga može dopustiti samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s UFEU-om i opravdano je iz važnih razloga u općem interesu, a ako je to slučaj, ono još mora biti prikladno za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i ne smije prekoračiti ono što je nužno da bi ga se postiglo (presude od 18. prosinca 2007., Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, t. 101.; od 4. prosinca 2008., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, t. 27. i od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 58.).

53 S tim u vezi bugarska vlada i uprava tuženik u glavnom postupku tvrde da je ograničenje slobodnog pružanja usluga koje proizlazi iz članka 175. stavka 2. točke 3. Zakonika o poreznom postupku opravdano. Bugarska vlada poziva se na potrebu osiguranja učinkovite naplate poreza i na potrebu osiguranja učinkovitog poreznog nadzora, koje su važni razlozi u općem interesu koji opravdavaju ograničenje izvršavanja temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom (vidjeti osobito presude od 30. lipnja 2011., Meilicke i dr., C-262/09, EU:C:2011:438, t. 41.; od 9. listopada 2014., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, t. 46. i navedenu sudsku praksu i od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59.).

54 U tom kontekstu bugarska vlada i uprava tuženik u glavnom postupku podsjećaju na ciljeve i funkcije propisa o kojem je riječ u glavnom postupku. U skladu s člankom 202. stavkom 2. Zakona o porezu na dobit, rezidentno društvo koje isplaćuje prihod koji podliježe porezu po odbitku na temelju članka 195. tog zakona mora uplatiti dugovani porez u roku od tri mjeseca od početka mjeseca koji slijedi nakon onog u kojem je taj prihod isplaćen, kada je primatelj tog prihoda osoba s poslovnim nastanom u državi članici s kojom je Republika Bugarska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nakon što taj rok istekne, za društvo koje je isplatilo prihod, a nije ubralo i uplatilo porez po odbitku, smatra se da nije ispunilo obvezu plaćanja poreza. Prema članku 203. tog zakona, ono je također solidarno odgovorno za plaćanje poreza po odbitku. Dok se ne utvrdi da je primjenjiva konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u skladu s bugarskim zakonodavstvom smatra se da se porez duguje.

55 Prema mišljenju tuženika u glavnom postupku, neplaćanje dugovanog poreza u roku sankcionira se na način da rezidentno društvo mora platiti kamate u smislu članka 175. stavka 2. točke 3. Zakonika o poreznom postupku. Precizira da se te kamate duguju bez obzira na to što prihod nije oporeziv u Bugarskoj na temelju relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Plaćanjem tih kamata sankcionira se to što nije pravodobno dokazano da je primjenjiva konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koja isključuje primjenu bugarskog prava.

56 Prema bugarskoj vladi, odredba poput članka 175. stavka 2. točke 3. Zakonika o poreznom postupku omogućava postizanje cilja koji se želi postići nacionalnim pravom, a to je pravodobno prikupljanje poreza od poreznih obveznika, bez povrede ciljeva i načela utvrđenih pravom Unije. Tom se odredbom stoga želi omogućiti poreznim tijelima da planiraju i predvide prihode od poreza na dobit i tako osiguraju učinkovitost naplate poreza. Osim toga, člankom 175. stavkom 2. točkom 3. Zakonika o poreznom postupku porezne obveznike se potiče da u propisanom roku dokažu da su ispunjeni uvjeti

za primjenu relevantne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kada, sukladno toj konvenciji, porez ne treba platiti ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju bugarskog poreznog prava.

57 Što se tiče razloga koji su navedeni kako bi se opravdalo ograničenje slobode pružanja usluga, kao što je to navedeno u točki 53. ove presude, Sud je već presudio da potreba osiguranja učinkovitosti povrata poreza kao i ona osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora predstavljaju važne razloge u općem interesu koji mogu opravdavati ograničenje slobodnog pružanja usluga. Sud je također presudio da se uvođenje sankcija, uključujući i one kaznene naravi, može smatrati nužnim u cilju jamčenja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, međutim, da su narav i iznos nametnute sankcije u svakom pojedinačnom slučaju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2016., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

58 U predmetnom slučaju se čini da potreba osiguranja naplate poreza po odbitku na prekogranična plaćanja i potreba učinkovitosti poreznog nadzora u prekograničnim situacijama poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku opravdavaju određivanje sankcija društvima koja ne plate poreze u predviđenom roku i koja nepravodobno podnesu dokumente koji dokazuju da mogu ostvariti izuzeće od obveze plaćanja tih poreza.

59 Međutim, nacionalni propis koji predviđa sankciju u obliku nepovratnih kamata, koje su obračunate na temelju iznosa dugovanog poreza po odbitku u skladu s nacionalnim zakonodavstvom i naplaćuju se za razdoblje od dana na koji je porez dospio do dana na koji su poreznim tijelima podneseni dokumenti koji dokazuju primjenjivost konvencije za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, ne može osigurati ostvarenje ciljeva navedenih u prethodnoj točki ako se utvrdi da se na temelju relevantne konvencije porez ne treba platiti. Naime, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne postoji veza između, s jedne strane, iznosa kamata koje se zahtijevaju i, s druge strane, iznosa dugovanog poreza, koji ne postoji, ili ozbiljnosti kašnjenja u podnošenju tih dokumenata poreznim tijelima.

60 Osim toga, takva sankcija prekoračuje ono što je nužno za postizanje navedenih ciljeva, s obzirom na to da se iznos dospjelih kamata može pokazati pretjeranim u odnosu na iznos dugovnog poreza i da nije predviđena mogućnost povrata tih kamata.

61 Naime, kao što je to istaknula Komisija, iznos kamata zbog nepravodobnog plaćanja poreza isti je u situaciji u kojoj se pokaže da porez u konačnici nije trebalo platiti i u onoj u kojoj je porez po odbitku trebalo platiti, ali to nije učinjeno na vrijeme. U toj potonjoj situaciji, koja je različita od one na koju se odnosi glavni postupak, bugarska porezna tijela trpe gubitak prihoda tijekom razdoblja u kojem porez nije plaćen. Međutim, u glavnom postupku sankcionirano je samo nepravodobno podnošenje dokaza.

62 Nadalje, valja napomenuti da je postizanje istih ciljeva moguće na druge načine. Jedan način bio bi da se predvidi vraćanje rezidentnom društvu kamata plaćenih zbog kašnjenja u slučaju u kojem se pri ponovnom izračunu poreznog duga utvrdi da nije potrebno platiti porez u Bugarskoj na prihod isplaćen nerezidentnom društvu.

63 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u okviru kojeg isplata prihoda od strane rezidentnog društva društvu sa sjedištem u drugoj državi članici načelno podliježe porezu po odbitku, osim ako nije drukčije određeno konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između tih dviju država članica, ako taj propis nalaže rezidentnom društvu koje ne obustavi ni ne uplati taj porez poreznim tijelima prve države članice plaćanje nepovratnih zateznih kamata za razdoblje između isteka roka za plaćanje poreza na prihod i dana na koji je nerezidentno društvo dokazalo da su uvjeti za primjenu konvencije o izbjegavanju

dvostrukog oporezivanja ispunjeni, iako, sukladno toj konvenciji, nerezidentno društvo u prvoj državi članici ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju poreznog prava te države članice.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 56. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis države članice, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, u okviru kojeg isplata prihoda od strane rezidentnog društva društvu sa sjedištem u drugoj državi članici načelno podliježe porezu po odbitku, osim ako nije drukčije određeno konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između tih dviju država članica, ako taj propis nalaže rezidentnom društvu koje ne obustavi ni ne uplati taj porez poreznim tijelima prve države članice plaćanje nepovratnih zateznih kamata za razdoblje između isteka roka za plaćanje poreza na prihod i dana na koji je nerezidentno društvo dokazalo da su uvjeti za primjenu konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ispunjeni, iako, sukladno toj konvenciji, nerezidentno društvo u prvoj državi članici ne treba platiti porez ili treba platiti manji porez od onog koji se obično mora platiti na temelju poreznog prava te države članice.

Potpisi