Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 25. júla 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Slobodné poskytovanie služieb – Zdaňovanie spoločností – Platby za prenájom cisternových železničných vagónov uskutočnené spoločnosťou rezidentom v prospech spoločností nerezidentov – Povinnosť vybrať zrážkovú daň z príjmov pochádzajúcich z tuzemska a vyplatených zahraničnej spoločnosti – Nedodržanie – Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia – Výber úrokov z omeškania od spoločnosti rezidenta pri nezaplatení zrážkovej dane – Úroky splatné od uplynutia zákonnej lehoty na zaplatenie do dňa, kedy sa preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia – Nevratné úroky“

Vo veci C-553/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) z 24. októbra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

„TTL“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija,

za účasti:

Vărchovna administrativna prokuratura,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia A. Prechal a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. januára 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „TTL“ EOOD, v zastúpení: V. Terzieva, advokat,

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija, v zastúpení: A. Georgiev a S. Atanasova, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: bulharčina.

– bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova, M. Georgieva a T. Mitova, splnomocnené zástupkyne,

– nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, R. Lyal a P. Michajlova, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49, 54, 63 a článku 65 ods. 1 a 3 ZFEÚ, ako aj článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou „TTL“ EOOD a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija (riaditeľ Riaditeľstva „Opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ Sofia, Bulharsko) (ďalej len „žalovaný správny orgán vo veci samej“), ktorého predmetom je povinnosť spoločnosti TTL zaplatiť nevratné úroky z omeškania z dôvodu nesplnenia povinnosti vybrať zrážkovú daň z cezhraničných platieb uskutočnených v prospech neprepojených spoločností usadených v inom členskom štáte ako v Bulharskej republike.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 5 ods. 4 prvý pododsek ZEÚ stanovuje:

„Podľa zásady proporcionality neprekračuje obsah a forma činnosti Únie rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov zmlúv.“

4 Článok 12 písm. b) ZEÚ stanovuje:

„Národné parlamenty aktívne prispievajú k dobrému fungovaniu Únie tým, že:

…

b) dohliadajú na dodržiavanie zásady subsidiarity v súlade s postupmi ustanovenými v Protokole o uplatňovaní zásad subsidiarity a proporcionality.“

Bulharské právo

5 Podľa § 195 ods. 1 zakon za korporativnoto podochodno oblagane (zákon o dani z príjmov právnických osôb) (DV č. 105, z 22. decembra 2006), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, príjmy zahraničných právnických osôb pochádzajúce z vnútroštátnych zdrojov, ak neboli získané prostredníctvom stálej organizačnej zložky na území Bulharska, podliehajú zrážkovej dani, ktorou je daňový dlh s konečnou platnosťou uhradený. Podľa § 195 ods. 2 tohto zákona zrážkovú daň uvedenú v odseku 1 odvádzajú bulharské právnické osoby, ktoré vyplácajú príjmy právnickým osobám nerezidentom. Podľa § 200 uvedeného zákona je sadzba tejto zrážkovej dane 10 %.

6 § 202 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje, že subjekty, ktoré vyplácajú príjmy podliehajúce zrážkovej dani v súlade s § 195 tohto zákona, sú povinné odviesť vybratú daň v lehote troch mesiacov od začiatku mesiaca nasledujúceho po mesiaci, počas ktorého boli príjmy vyplatené.

7 Daňčno-osiguritelen procesualen kodex (daňový poriadok a poriadok sociálneho zabezpečenia) z 1. januára 2006 (DV č. 105 z 29. decembra 2005, ďalej len „daňový poriadok“), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej, v § 18, nazvanom „Zodpovednosť osôb, ktoré vyberajú a odvádzajú dane alebo sociálne odvody“:

„1. Osoba, ktorá je zo zákona povinná vybrať a odviesť daň alebo sociálne odvody a ktorá tak neurobí, je zodpovedná spoločne a nerozdielne s dlžníkom nevybratej a nezaplatenej dane alebo sociálnych odvodov.

2. Ak osoba uvedená v odseku 1 vybrala daň alebo sociálne odvody, ale neodviedla ich, dlhuje túto daň alebo tieto povinné sociálne odvody, avšak zodpovednosť dlžníka zaniká.“

8 § 175 ods. 1 a 2 daňového poriadku stanovuje:

„1. Zo záväzkov voči štátu, ktoré neboli uspokojené v zákonom stanovených lehotách, sa platia úroky v zákonom stanovenej výške.

2. Úroky sa platia tiež:

(1) z verejnoprávnych pohľadávok, ktoré neboli riadne uhradené alebo započítané, vrátane všetkých platieb prijatých na základe žiadosti o vrátenie v súlade s právnymi predpismi v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia;

(2) zo zálohových platieb, ktoré neboli uhradené v zákonom stanovenej lehote do 31. decembra príslušného roka;

(3) z daní nerezidenta podliehajúcich zrážke, od uplynutia lehoty na jej zaplatenie stanovenej v bulharskom práve do dňa, kým nerezident preukáže, že sú splnené podmienky pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú uzatvorila Bulharská republika, a to aj v tom prípade, ak sa v zmysle dohody nemá platiť daň vôbec alebo iba v zanedbateľnej výške.“

9 Daňový poriadok upravuje v § 135 až 142 osobitný postup pre uplatnenie daňových oslobodení podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

10 Podľa tohto postupu sa daňové oslobodenia uplatnia až vtedy, keď sa preukáže, že sú splnené podmienky pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

11 Na tento účel podľa § 136 daňového poriadku musí nerezident najmä preukázať, že v čase, keď na bulharskom území vznikla daňová povinnosť v súvislosti s príjmami podliehajúcimi zrážkovej dani, bol daňovým rezidentom iného štátu v zmysle príslušnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, disponoval príjmami pochádzajúcimi z Bulharska a nemal na území Bulharska žiadnu stálu organizačnú zložku ani centrum činnosti, s ktorým by dotknuté príjmy skutočne súviseli.

12 Podľa § 139 daňového poriadku musí nerezident, pokiaľ výška jeho ročného príjmu podliehajúceho zrážkovej dani dosahuje alebo prekračuje 100 000 bulharských levov (BGN) (približne 51 000 eur), preukázať, že sú splnené podmienky pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia v súlade s podmienkami stanovenými v § 139 až 141 tohto daňového poriadku, a to pred Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (oblastné riaditeľstvo národnej daňovej agentúry, Bulharsko),

z miesta, kde je usadená spoločnosť vyplácajúca príjmy. Podľa § 139 uvedeného poriadku dokumenty preukazujúce, že podmienky pre uplatnenie tejto dohody boli splnené, musia byť predložené v rovnakom čase ako žiadosť o uplatnenie uvedenej dohody.

13 § 142 daňového poriadku, nazvaný „Osobitný prípad“, však stanovuje, že pokiaľ výška ročného príjmu podliehajúceho zrážkovej dani nedosahuje 100 000 BGN, splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia sa preukazuje osobe, ktorá vyplatila príjmy. V tomto prípade osoba, ktorá vyplatila príjmy, osvedčí splnenie podmienok pre uplatnenie dohody.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 V priebehu rokov 2007 až 2010 TTL, spoločnosť zaregistrovaná a usadená v Bulharsku, uzavrela so spoločnosťami GATX Dutch Holding, zaregistrovanou v Holandsku, VTG Austria GmbH, zaregistrovanou v Rakúsku, a GATX REIL Poland sp. z.o.o., zaregistrovanou v Poľsku (ďalej len „tri zahraničné spoločnosti“), dohody, ktorých predmetom bol prenájom cisternových železničných vagónov, a ako protihodnotu za tento prenájom uskutočnila platby v ich prospech. Tieto spoločnosti nie sú so spoločnosťou TTL prepojené.

15 Z písomných pripomienok bulharskej vlády vyplýva, že príjmy, ktoré za každý rok v období rokov 2007 až 2010 získali v Bulharsku GATX Dutch Holding a GATX Reil Poland, boli nižšie ako 100 000 BGN, zatiaľ čo príjmy získané spoločnosťou VTG Austria boli vyššie ako táto suma.

16 Keďže sa TTL domnievala, že uvedené príjmy spadali do pôsobnosti dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú uzatvorila Bulharská republika s každým z dotknutých členských štátov, a to s Holandským kráľovstvom, Rakúskou republikou a Poľskou republikou, zrážku dane nevykonala.

17 Tri zahraničné spoločnosti nepožiadali o rozhodnutie o uplatniteľnosti dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, avšak predložili spoločnosti TTL dôkazy o splnení podmienok pre uplatnenie týchto dohôd. Tieto dôkazy boli predložené spoločnosti TTL až jeden až štyri roky po vyplatení príjmov, a to 21. marca 2011, pokiaľ ide o poľskú spoločnosť, 28. marca 2011 v súvislosti s rakúskou spoločnosťou a 24. augusta 2011, pokiaľ ide o holandskú spoločnosť, pričom TTL osvedčila, že podmienky pre uplatnenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré sa ich týkali, boli splnené.

18 TTL bola predmetom daňovej kontroly, nariadenej rozhodnutím z 26. mája 2011, vzťahujúcej sa na obdobie od 1. januára 2007 do 31. decembra 2010 a týkajúcej sa prípadných záväzkov v zmysle § 195 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

19 Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Sofija (Oblastné riaditeľstvo národnej daňovej agentúry v Sofii, Bulharsko) vydalo opravný daňový výmer z 22. októbra 2013, ktorý bol doručený spoločnosti TTL 30. októbra toho istého roku.

20 Tento opravný daňový výmer konštatoval existenciu daňového dlhu podľa § 195 zákona o dani z príjmov právnických osôb za daňové obdobie 2010, vrátane úrokov. Uvádza sa v ňom, že podmienky pre uplatnenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia sú splnené v prípade všetkých troch zahraničných spoločností, že GATX Dutch Holding a VTG Austria nemajú povinnosť platiť daň v Bulharsku a že podľa článku 12 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Bulharskou republikou a Poľskou republikou sumy, ktoré TTL vyplatila spoločnosti GATX Reil Poland za prenájom cisternových železničných vagónov, mali byť predmetom zrážkovej dane v Bulharsku vo výške iba 5 %, čo zodpovedá sume 2 231,11 BGN (približne 1 140 eur).

21 V uvedenom daňovom výmere bolo okrem toho uvedené, že na základe § 175 ods. 2 bodu 3 daňového poriadku sú úroky z nezaplatenej zrážkovej dane dlhované za obdobie od uplynutia zákonnej lehoty na zaplatenie zrážkovej dane podľa § 195 zákona o dani z príjmov právnických osôb až do dňa, kedy tri zahraničné spoločnosti preukázali, že boli splnené podmienky pre uplatnenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzatvorila Bulharská republika s každým z dotknutých členských štátov.

22 Ten istý daňový výmer stanovil celkovú sumu úrokov na 71 473,42 BGN (približne 36 500 eur). Hoci neskôr bolo konštatované, že nie je dlhovaná žiadna daň, tieto úroky neboli vrátené.

23 TTL napadla tento daňový výmer žalobou na Administrativen săd Sofija-grad (Správny súd Sofia, Bulharsko), ktorá bola zamietnutá rozsudkom z 3. decembra 2014.

24 TTL podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko).

25 Tento súd konštatuje, že podľa § 175 ods. 2 bodu 3 daňového poriadku spoločnosť rezident, ktorá vypláca príjmy podliehajúce zrážkovej dani, je povinná platiť úroky, pokiaľ spoločnosť usadená v inom členskom štáte, ktorá dostala tieto príjmy, nepreukázala, že sú splnené podmienky umožňujúce uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú uzatvorila Bulharská republika s členským štátom jej sídla, a to aj v tom prípade, ak v zmysle tejto dohody spoločnosť nerezident nemá platiť v Bulharsku žiadnu daň alebo jej sadzba je nižšia, ako je sadzba bežne dlhovanej dane podľa bulharského daňového práva. Vnútroštátny súd okrem toho zdôrazňuje, že tieto úroky sú splatné za obdobie od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kým spoločnosť nerezident, ktorá získava príjmy, preukáže, že sú splnené podmienky umožňujúce uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia a že sa nevracajú ani vtedy, ak sú na základe uvedenej dohody vyplácané príjmy pochádzajúce z Bulharska oslobodené od zrážkovej dane v Bulharsku.

26 Tento súd sa pýta, či takéto ustanovenie, ako aj daňová prax zavedená týmto ustanovením predstavujú obmedzenie, ktoré je nezlučiteľné s právom Európskej únie, a to najmä s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ o slobode usadiť sa (články 49 a 54) a voľnom pohybe kapitálu (článok 63 a článok 65 ods. 1 a 3) v Európskej únii.

27 Okrem toho sa uvedený súd domnieva, že skutočnosť, že spoločnosť, ktorá vypláca príjmy podliehajúce zrážkovej dani, je povinná platiť úroky z dane, ktoré nie je povinná platiť spoločnosť usadená v inom členskom štáte, je v rozpore s akcesorickou povahou záväzku platiť úroky. Podľa tohto súdu v bulharskom právnom poriadku neexistuje žiadne iné ustanovenie, ktoré by pre prípad nesplnenia zákonnej povinnosti preukázania existencie práva ukladalo, že od inej osoby musia byť vyberané úroky z dane, ktorá nemusí byť zaplatená.

28 Tento súd sa preto pýta, či článok 5 ods. 4 a článok 12 písm. b) ZEÚ, ako aj tam zakotvená zásada proporcionality, bránia ustanoveniu vnútroštátneho práva, akým je § 175 ods. 2 bod 3 daňového poriadku.

29 Za týchto okolností Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru predložil nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je s článkom 5 ods. 4 a článkom 12 písm. b) ZEÚ zlučiteľné také vnútroštátne ustanovenie, akým je § 175 ods. 2 bod 3 [daňového poriadku], ktorý spoločnosti rezidentovi, ktorá vypláca príjmy podliehajúce zrážkovej dani, ukladá povinnosť zaplatiť úroky za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy nerezident so sídlom v inom členskom štáte preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej s Bulharskou republikou, a to aj vtedy, ak sa v zmysle dohody daň neplatí vôbec alebo len v zanedbateľnej výške?

2. Je s článkami 49, 54, 63 a článkom 65 ods. 1 a 3 ZFEÚ zlučiteľné také ustanovenie, akým je § 175 ods. 2 bod 3 [daňového poriadku], a daňová prax, v zmysle ktorých je spoločnosť, ktorá vypláca príjmy podliehajúce zrážkovej dani, povinná platiť úroky za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy spoločnosť nerezident so sídlom v inom členskom štáte preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej s Bulharskou republikou, a to aj vtedy, ak sa v zmysle dohody daň neplatí vôbec alebo len v zanedbateľnej výške?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

30 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 5 ods. 4 a článok 12 písm. b) ZEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, ktorá ukladá spoločnosti rezidentovi, ktorá vypláca v prospech spoločnosti usadenej v inom členskom štáte príjmy podliehajúce zrážkovej dani, pokiaľ ustanovenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmito členskými štátmi nestanovujú inak, povinnosť platiť úroky za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy spoločnosť nerezident preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie tejto dohody, a to aj vtedy, ak sa v zmysle uvedenej dohody v prvom členskom štáte daň neplatí vôbec alebo len v zanedbateľnej výške.

31 Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na položenú prejudiciálnu otázku, pokiaľ je zjavné, že ustanovenie práva Únie, ktoré má byť predmetom jeho výkladu, sa nemôže uplatniť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. marca 2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 41, a z 30. júna 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, bod 20).

32 Ustanovenia práva Únie, ktorých výklad sa v rámci prvej otázky žiada, pritom nie sú uplatniteľné v situácii, akou je situácia dotknutá vo veci samej.

33 Po prvé článok 5 ods. 4 ZEÚ odkazuje na činnosti inštitúcií Únie. V súlade s prvým pododsekom tohto ustanovenia podľa zásady proporcionality neprekračuje obsah a forma činnosti Únie rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov Zmlúv. Druhý pododsek tohto ustanovenia sa týka inštitúcií Únie, ktorým ukladá povinnosť riadiť sa zásadou proporcionality, ak konajú pri výkone svojich právomocí. V prejednávanej veci je dotknuté vnútroštátne ustanovenie obsiahnuté v daňovom poriadku, ktorý bol prijatý bulharským zákonodarcom a ktorý sa týka procesného zaobchádzania s daňovníkmi v Bulharsku.

34 Po druhé článok 12 písm. b) ZEÚ, podľa ktorého národné parlamenty prispievajú k dobrému fungovaniu Únie tým, že dohliadajú na dodržiavanie zásady subsidiarity, oprávňuje národné parlamenty dohliadať na dodržiavanie tejto zásady pri výkone právomoci inštitúcií Únie, ako aj na dobré fungovanie Únie. Toto ustanovenie sa netýka vnútroštátnych právnych predpisov, ale návrhov legislatívnych aktov Únie.

35 Z toho vyplýva, že nie je potrebné odpovedať na prvú otázku týkajúcu sa výkladu článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, keďže tieto ustanovenia sa neuplatňujú na situáciu, akou je situácia dotknutá vo veci samej.

O druhej otázke

Úvodné pripomienky

36 TTL, žalovaný správny orgán vo veci samej, bulharská vláda a Európska komisia sa domnievajú, že ustanovenia o slobode usadiť sa a o voľnom pohybe kapitálu, obsiahnuté v článkoch 49, 54 a 63 ZFEÚ, ako aj v článku 65 ods. 1 a 3 ZFEÚ, na ktoré odkazuje vnútroštátny súd v druhej otázke, nie sú relevantné s ohľadom na skutkové okolnosti sporu a nie sú uplatniteľné v prejednávanej veci.

37 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkareň v Európskej únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, bod 37, a z 21. mája 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 32).

38 Ako uviedla predovšetkým bulharská vláda s ohľadom na skutkové okolnosti vo veci samej, TTL nevyužívala slobodu usadiť sa, keďže na území Holandského kráľovstva, Poľskej republiky ani Rakúskej republiky nevykonávala žiadnu činnosť prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. Pokiaľ ide o tri zahraničné spoločnosti, tieto spoločnosti nevykonávajú na bulharskom území činnosť prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. Okrem toho z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že tieto tri zahraničné spoločnosti nie sú so spoločnosťou TTL prepojené.

39 Ďalej pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu zaručený článkom 63 ods. 1 ZFEÚ, Súdny dvor definoval obmedzenia pohybov kapitálu zakázané týmto ustanovením tak, že zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 50, ako aj zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 44).

40 V prejednávanej veci pritom nič také nebolo uvedené. Spor vo veci samej sa totiž týka povinnosti zaplatiť zrážkovú daň a vyrovnať dlh na úrokoch z omeškania z tejto dane, ktorá nebola vybraná alebo zaplatená v stanovenej lehote. Uvedený daňový dlh vznikol v nadväznosti na obchodné dohody uzatvorené medzi bulharským daňovým rezidentom a zahraničnými subjektmi, podľa ktorých bulharský rezident uskutočňoval platby v prospech týchto zahraničných osôb, ktoré teda získali príjmy.

41 Podľa ustálenej judikatúry však skutočnosť, že vnútroštátny súd obmedzil svoju otázku iba na výklad niektorých ustanovení práva Únie, nebráni Súdnemu dvoru, aby poskytol vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie v prejednávanej veci, bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol v znení svojej otázky (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, bod 28, ako aj z 30. januára 2018, X a Visser, C-360/15 a C-31/16, EU:C:2018:44, bod 55).

42 V prejednávanej veci z údajov obsiahnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že predmetnou transakciou v spore vo veci samej je prenájom cisternových železničných vagónov. Keďže prenájom vozidiel predstavuje poskytovanie služieb v zmysle článku 57 ZFEÚ (rozsudky z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, bod 19, a zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 22), prejednávaná vec by mala byť skúmaná s ohľadom na zásadu slobodného poskytovania služieb.

43 Za týchto okolností treba vychádzať z toho, že svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 56 ZFEÚ, ktorý zaručuje slobodné poskytovanie služieb, má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, podľa ktorej vyplatenie príjmov uskutočnené spoločnosťou rezidentom v prospech spoločnosti usadenej v inom členskom štáte v zásade podlieha zrážkovej dani, pokiaľ ustanovenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmito dvoma členskými štátmi nestanovujú inak, ak táto vnútroštátna právna úprava ukladá spoločnosti rezidentovi, ktorá nevyberie ani neodvedie túto zrážkovú daň daňovej správe prvého členského štátu, povinnosť platiť nevratné úroky z omeškania za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy spoločnosť nerezident preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a to napriek tomu, že spoločnosť nerezident podľa uvedenej dohody nemá povinnosť platiť v prvom členskom štáte žiadnu daň alebo jej suma je nižšia, ako je suma bežne splatná na základe daňového práva uvedeného členského štátu.

O existencii obmedzenia slobodného poskytovania služieb

44 Podľa ustálenej judikatúry členské štáty musia pri výkone svojej právomoci v oblasti priamych daní rešpektovať právo Únie, a najmä základné slobody zaručené Zmluvou o FEÚ (rozsudky z 23. februára 2016, Komisia/Maďarsko, C-179/14, EU:C:2016:108, bod 171, a z 2. marca 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, bod 45).

45 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu každej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá robí poskytovanie služieb medzi členskými štátmi zložitejším, než je poskytovanie služieb len v rámci jedného členského štátu. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora totiž článok 56 ZFEÚ vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb založených na tom, že poskytovateľ je usadený v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom sa poskytuje služba (pozri najmä rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 20 a 21, ako aj citovanú judikatúru).

46 Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb (rozsudky zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 19, ako aj z 18. januára 2018, Wind 1014 a Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, bod 21).

47 V prejednávanej veci je potrebné pripomenúť, že po prvé podľa § 195 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb podliehajú príjmy zahraničných právnických osôb pochádzajúce z vnútroštátnych zdrojov, ak neboli dosiahnuté prostredníctvom stálej prevádzkarne na území Bulharska, zrážkovej dani, ktorou sa daňový dlh uhradí s konečnou platnosťou. Po druhé podľa § 175 ods. 2 bodu 3 daňového poriadku spoločnosť rezident, ktorá vypláca príjmy nerezidentovi, musí pre každú daň nerezidenta, ktorá v zásade podlieha zrážke, v prípade neuhradenia zrážkovej dane, zaplatiť úroky z omeškania od uplynutia lehoty na jej zaplatenie stanovenej v bulharskom práve do okamihu, kedy spoločnosť nerezident preukáže, že sú splnené podmienky pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú uzatvorila Bulharská republika s členským štátom, v ktorom je spoločnosť nerezident usadená, a to aj vtedy, ak táto spoločnosť nerezident v zmysle uvedenej dohody nemá platiť v Bulharsku žiadnu daň alebo jej suma je nižšia, ako je suma bežne splatná podľa bulharského daňového práva.

48 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z pripomienok, ktoré uviedla bulharská vláda na pojednávaní, vyplýva, že takéto úroky z omeškania sa platia iba v prípade cezhraničných transakcií a že nemôžu byť vrátené.

49 V bulharskom práve tak existuje rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi, ktoré vyplácajú príjmy ako protihodnotu za služby, akými sú v prejednávanej veci služby prenájmu cisternových železničných vagónov, a to podľa toho, či spoločnosťou, ktorá získava uvedené príjmy, je

iná spoločnosť usadená v Bulharsku alebo spoločnosť usadená v inom členskom štáte. S cezhraničnou situáciou, v rámci ktorej spoločnosť rezident využíva slobodu poskytovania služieb podľa článku 56 ZFEÚ, je teda zaobchádzané menej priaznivo ako s vnútroštátnou situáciou.

50 Vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, teda môže odrádzať spoločnosti rezidentov od toho, aby využívali služby prenájmu od spoločností usadených v iných členských štátoch, a teda môže predstavovať prekážku pre slobodné poskytovanie služieb.

51 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ZFEÚ. Je potrebné skúmať, či takéto obmedzenie môže byť objektívne odôvodnené.

O prípadnom odôvodnení obmedzenia slobodného poskytovania služieb

52 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb možno pripustiť len vtedy, ak sa ním sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou o FEÚ a možno ho odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ je v danom prípade spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie [rozsudky z 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, bod 101; zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, bod 27, a z 26. mája 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 58].

53 V tejto súvislosti bulharská vláda a žalovaný správny orgán vo veci samej tvrdia, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb vyplývajúce z § 175 ods. 2 bodu 3 daňového poriadku je odôvodnené. Bulharská vláda sa odvoláva na nevyhnutnosť zabezpečiť efektívny výber daní, ako aj nevyhnutnosť zabezpečiť efektívne daňové kontroly, ako na naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou [pozri najmä rozsudky z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, EU:C:2011:438, bod 41; z 9. októbra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, bod 46, ako aj citovanú judikatúru, a z 26. mája 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59].

54 V tomto kontexte bulharská vláda a žalovaný správny orgán vo veci samej pripomínajú ciele a funkcie predmetnej právnej úpravy. Podľa § 202 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb je spoločnosť rezident, ktorá vypláca príjmy podliehajúce zrážkovej dani podľa § 195 tohto zákona, povinná odviesť splatnú daň v lehote troch mesiacov od začiatku mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom tieto platby boli uskutočnené, ak je príjemcom uvedených platieb osoba usadená v členskom štáte, s ktorým Bulharská republika uzatvorila dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia. Po uplynutí tejto lehoty spoločnosť, ktorá vyplatila príjmy a ktorá nevybrala a neodviedla zrážkovú daň, bude v omeškaní s platením dane. Podľa § 203 uvedeného zákona bude spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie zrážkovej dane. Až do preukázania, že dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia je uplatniteľná, bude daň považovaná v súlade s bulharskou právnou úpravou za splatnú.

55 Podľa žalovaného správneho orgánu vo veci samej je za omeškanie s platením dane spoločnosť rezident sankcionovaná úrokmi v zmysle § 175 ods. 2 bodu 3 daňového poriadku. Tento orgán spresňuje, že tieto úroky sú splatné bez ohľadu na skutočnosť, že podľa príslušnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia nie sú príjmy v Bulharsku zdaniteľné. Platba týchto úrokov je sankciou za to, že sa včas nepreukázalo, že je uplatniteľná dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá vylučuje použitie bulharského práva.

56 Podľa bulharskej vlády ustanovenie, akým je § 175 ods. 2 bod 3 daňového poriadku, umožňuje dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnym právom, ktorým je včasný výber daní od daňovníkov, bez toho, aby narúšal ciele a zásady stanovené právom Únie. Toto ustanovenie má pritom za cieľ umožniť

daňovej správe plánovať a regulovať príjmy plynúce z dane z príjmov právnických osôb, ako aj zaručiť efektívny výber daní. Okrem toho § 175 ods. 2 bod 3 daňového poriadku nabáda daňovníkov, aby v stanovenej lehote preukázali, že sú splnené podmienky uplatniteľnosti dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pokiaľ podľa tejto dohody sa neplatí žiadna daň alebo jej suma je nižšia, ako je suma bežne splatná podľa bulharského daňového práva.

57 Pokiaľ ide o dôvody uvádzané na odôvodnenie obmedzenia slobodného poskytovania služieb, Súdny dvor, ako bolo spomenuté v bode 53 tohto rozsudku, už rozhodol, že nevyhnutnosť zabezpečiť efektívny výber daní, ako aj nevyhnutnosť zabezpečiť efektívne daňové kontroly, môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Súdny dvor tiež rozhodol, že uloženie sankcií, vrátane sankcií trestnej povahy, je možné považovať za potrebné na zabezpečenie účinného dodržiavania vnútroštátnej právnej úpravy, avšak pod podmienkou, že povaha a výška uloženej sankcie sú v každom jednotlivom prípade primerané závažnosti porušenia, ktoré má táto sankcia postihnúť [pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2016, NN(L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, bod 59 a citovanú judikatúru].

58 V prejednávanej veci sa zdá, že nevyhnutnosť zabezpečiť výber zrážkovej dane z cezhraničných platieb a zabezpečiť efektívne daňové kontroly v cezhraničných situáciách, ako sú situácie vo veci samej, odôvodňuje uloženie sankcií voči spoločnostiam, ktoré neplatia dane v stanovenej lehote a ktoré oneskorene predkladajú dokumenty preukazujúce, že sa môžu dovolávať oslobodenia od povinnosti zaplatiť uvedené dane.

59 Vnútroštátna právna úprava stanovujúca sankciu v podobe nevratných úrokov, ktoré sú vypočítané na základe sumy zrážkovej dane splatnej podľa vnútroštátneho práva a ktoré sa platia odo dňa nadobudnutia splatnosti dane až do dňa, kedy boli daňovým orgánom predložené dokumenty preukazujúce uplatniteľnosť dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, však nie je spôsobilá zaručiť dosiahnutie cieľov uvedených v predchádzajúcom bode v prípade, ak sa preukáže, že podľa príslušnej dohody sa daň nemala platiť. V situácii, aká je vo veci samej, totiž neexistuje väzba medzi výškou vymáhaných úrokov na jednej strane a výškou splatnej dane – ktorá nejestvuje – alebo závažnosťou omeškania pri predkladaní uvedených dokumentov daňovým orgánom na druhej strane.

60 Navyše takáto sankcia presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedených cieľov, keďže suma splatných úrokov sa môže javiť ako neprimerane vysoká vo vzťahu k výške dlhovanej dane a keďže nie je upravená žiadna možnosť vrátenia týchto úrokov.

61 Komisia totiž zdôraznila, že výška úrokov z omeškania s platením dane je rovnaká bez ohľadu na to, či už daň napokon nebola splatná alebo či zrážková daň bola splatná, ale nebola včas zaplatená. V druhej uvedenej situácii, ktorá sa líši od situácie prejednávanej veci, bulharská daňová správa utrpí stratu v príjmoch v období, počas ktorého daň nebola zaplatená. Naopak v prejednávanej veci sa sankcionuje iba omeškanie pri prekladaní dôkazov.

62 Napokon treba uviesť, že iné opatrenia by umožnili dosiahnutie toho istého cieľa. Tak by to bolo v prípade, ak by sa stanovilo vrátenie úrokov, zaplatených za omeškanie s platbou, spoločnosti rezidentovi v prípade, že daňový dlh bol nanovo vypočítaný a pritom bolo preukázané, že v Bulharsku nie je splatná žiadna daň z príjmov získaných spoločnosťou nerezidentom.

63 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, podľa ktorej príjmy vyplatené spoločnosťou rezidentom v prospech spoločnosti usadenej v inom členskom štáte v zásade podliehajú zrážkovej dani, pokiaľ ustanovenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmito dvoma členskými štátmi nestanovujú inak, ak táto právna úprava ukladá spoločnosti rezidentovi, ktorá nevyberie ani neodvedie túto zrážkovú daň daňovej správe prvého členského štátu, povinnosť zaplatiť nevratné úroky z omeškania za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy spoločnosť nerezident preukáže splnenie

podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a to napriek tomu, že spoločnosť nerezident podľa uvedenej dohody nemá povinnosť platiť v prvom členskom štáte žiadnu daň alebo jej suma je nižšia, ako je suma bežne splatná na základe daňového práva uvedeného členského štátu.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, podľa ktorej príjmy vyplatené spoločnosťou rezidentom v prospech spoločnosti usadenej v inom členskom štáte v zásade podliehajú zrážkovej dani, pokiaľ ustanovenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi týmito dvoma členskými štátmi nestanovujú inak, ak táto právna úprava ukladá spoločnosti rezidentovi, ktorá nevyberie ani neodvedie túto zrážkovú daň daňovej správe prvého členského štátu, povinnosť zaplatiť nevratné úroky z omeškania za dobu od uplynutia lehoty na zaplatenie dane z príjmov do dňa, kedy spoločnosť nerezident preukáže splnenie podmienok pre uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a to napriek tomu, že spoločnosť nerezident podľa uvedenej dohody nemá povinnosť platiť v prvom členskom štáte žiadnu daň alebo jej suma je nižšia, ako je suma bežne splatná na základe daňového práva uvedeného členského štátu.

Podpisy