Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 25 juli 2018 *

”Begäran om förhandsavgörande – Frihet att tillhandahålla tjänster – Bolagsbeskattning – Betalningar som utförts av bolag med hemvist i landet till bolag som inte har hemvist i landet för uthyrning av järnvägstankvagnar – Skyldighet att innehålla källskatt för inkomster med nationellt ursprung som betalats ut till ett utländskt bolag – Har ej iakttagits – Dubbelbeskattningsavtal – Påförande av dröjsmålsränta för bolaget med hemvist i landet för underlåtenhet att betala källskatt – Ränta som ska betalas från utgången av den lagstadgade tidsfristen för betalning till den tidpunkt då det visats att villkoren för tillämpligheten av dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda – Ränta som inte kan återbetalas”

I mål C-553/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 24 oktober 2016, som inkom till domstolen den 2 november 2016, i målet

”TTL” EOOD

mot

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

ytterligare deltagare i rättegången:

Varhovna administrativna prokuratura,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna A. Prechal och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: M. Aleksejev, handläggare,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

* Rättegångsspråk: bulgariska.

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, genom A. Georgiev och S. Atanasova, båda i egenskap av ombud,

– Bulgariens regering, genom E. Petranova, M. Georgieva och T. Mitova, samtliga i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels, R. Lyal och P. Mihaylova, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49, 54, 63, 65.1 och 65.3 FEUF och artiklarna 5.4 och 12 b FEU.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”TTL” EOOD och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i Sofia, Bulgarien) (nedan kallad den myndighet som är motpart i det nationella målet). Målet rör TTL:s betalning av dröjsmålsränta, som inte kan återbetalas, eftersom TTL inte iakttagit sin skyldighet att innehålla källskatt för gränsöverskridande betalningar av inkomst till bolag i en annan medlemsstat än Republiken Bulgarien, med vilka bolag TTL inte har någon anknytning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 5.4 första stycket FEU föreskrivs följande:

”Enligt proportionalitetsprincipen ska unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen.”

4 I artikel 12 b FEU föreskrivs följande:

”De nationella parlamenten bidrar aktivt till en väl fungerande union

…

b) genom att se till att subsidiaritetsprincipen följs i enlighet med de förfaranden som anges i protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna”

Bulgarisk rätt

5 Enligt artikel 195.1 i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (DV nr 105 av den 22 december 2006) (nedan kallad lagen om bolagsskatt), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, omfattas inkomster till utländska juridiska personer från en inhemsk källa av källbeskattning, genom vilken skatteskulden slutligen regleras, när de inte förvärvas genom ett fast driftsställe i landet. Enligt artikel 195.2 i denna lag ska skatten enligt punkt 1 tas ut från den inhemska juridiska person som betalar ut inkomsterna till utländska juridiska personer. Enligt artikel 200 i denna lag är skattesatsen för denna källskatt 10 procent.

6 I artikel 202.2 i lagen om bolagsskatt föreskrivs att de enheter som betalar ut källskattepliktiga inkomster enligt artikel 195 i denna lag är skyldiga att betala den skatt som ska betalas inom tre månader från början av den månad som följer på den månad då inkomsterna betalades ut.

7 I Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Skatte- och försäkringsprocesslagen) av den 1 januari 2006 (DV nr 105 av den 29 december 2005) (nedan kallad skatteprocesslagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande i artikel 18, som har rubriken ”Skyldigheter för personer som är skyldiga att innehålla och betala skatter eller sociala avgifter”:

”1) Den person som enligt lag är skyldig att innehålla och betala skatter eller obligatoriska sociala avgifter som inte innehåller och inte betalar sådana skatter eller avgifter är solidariskt ansvarig med den skattskyldige eller den som är skyldig att betala den sociala avgiften som inte innehållits och inte betalats.

2) När den person som avses i punkt 1 har innehållit skatterna eller de obligatoriska sociala avgifterna, men inte betalat dem, är den personen skyldig att betala denna skatt eller dessa obligatoriska sociala avgifter men den skattskyldiges ansvar upphör.”

8 I artikel 175.1 och 2 i skatteprocesslagen föreskrivs följande:

”1) På skulder till staten som inte betalas inom de frister som föreskrivs i lag ska ränta betalas i den omfattning som föreskrivs i den aktuella lagen.

2) Ränta ska även utgå

1. för offentligrättsliga fordringar som inte har återbetalats eller uppförts på rätt sätt, inbegripet samtliga betalningar som mottagits på grundval av en begäran om återbetalning enligt lagstiftningen om skatter och sociala avgifter,

2. för planerade betalningar som inte utförts inom den i lag föreskrivna tidsfristen, den 31 december det aktuella året, och

3. för utländska personens källskatteskulder – från den tidpunkt den frist för betalning som gäller enligt bulgarisk rätt löpte ut till den dag den utländska personen styrker att villkoren för tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal i vilket Republiken Bulgarien är part är uppfyllda, även när, enligt avtalet, någon skatt inte ska betalas eller en lägre skatt ska betalas.”

9 I skatteprocesslagen fastställs i artiklarna 135–142 ett särskilt förfarande för tillämpningen av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal.

10 Enligt detta förfarande ska undantag från skatteplikt tillämpas när det har visats att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda.

11 För detta ändamål ska den utländska personen, enligt artikel 136 i skatteprocesslagen, bland annat bevisa att denna person, när skatteskulden för inkomster som är källskattepliktiga i Bulgarien uppstod, hade skatterättslig hemvist i den andra staten, i den mening som avses i det relevanta dubbelbeskattningsavtalet, att den hade mottagit källinkomster från Bulgarien och att den inte hade vare sig sätet för sin ekonomiska verksamhet eller något fast driftsställe i Bulgarien med vilket de aktuella inkomsterna faktiskt har anknytning.

12 Enligt artikel 139 i skatteprocesslagen ska den utländska personen, när den har källskattepliktig årsinkomst som motsvarar minst 100 000 bulgariska leva (BGN) (cirka 51 000 euro), vid Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) på den ort där det bolag som betalar inkomsterna har sin hemvist styrka att förutsättningarna för tillämpning av det relevanta dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, på det sätt som anges i artiklarna 139–141 i denna lag. Enligt artikel 139 i denna lag ska de handlingar som styrker att villkoren för att tillämpa dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda inges tillsammans med ansökan om att detta dubbelbeskattningsavtal ska tillämpas.

13 Enligt artikel 142 i skatteprocesslagen, som har rubriken ”Särskilt fall”, är det emellertid, när den årliga inkomst som omfattas av källskatt är lägre än 100 000 BGN, hos den person som betalat ut inkomsten som den utländska personen ska styrka att villkoren för tillämpning av det relevanta dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda. I detta fall ska den person som betalat ut inkomsten intyga att villkoren för tillämpning av det relevanta dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Under åren 2007–2010 ingick TTL, ett bolag som är registrerat i och har sin hemvist i Bulgarien, avtal om uthyrning av järnvägstankvagnar med bolaget GATX Dutch Holding, som är registrerat i Nederländerna, VTG Austria GmbH, som är registrerat i Österrike, och GATX Reil Poland sp. z.o.o., som är registrerat i Polen (nedan kallade de tre utländska bolagen) och betalade ut inkomster till dessa som ersättning för uthyrningen. Dessa bolag har ingen anknytning till TTL.

15 Det framgår av de skriftliga yttranden som inkommit från den bulgariska regeringen att de inkomster bolagen GATX Dutch Holding och GATX Reil Poland haft från Bulgarien under perioden 2007–2010 var lägre än 100 000 BGN, medan bolaget VTG Austrias inkomster var högre än 100 000 BGN.

16 Eftersom TTL ansåg att dessa inkomster omfattades av dubbelbeskattningsavtal mellan Republiken Bulgarien och samtliga berörda medlemsstater, nämligen Konungariket Nederländerna, Republiken Österrike och Republiken Polen, innehöll TTL inte någon källskatt.

17 De tre utländska bolagen har inte begärt något beslut om huruvida de relevanta dubbelbeskattningsavtalen är tillämpliga, men har till TTL ingett bevisning för att villkoren för tillämpningen av dessa avtal är uppfyllda. Eftersom denna bevisning ingavs till TTL först ett till fyra år efter det att utbetalningarna av inkomsterna genomfördes – till det polska bolaget den 21 mars 2011, till det österrikiska bolaget den 28 mars 2011 och till det nederländska bolaget den 24 augusti 2011, kunde TTL intyga att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen var uppfyllda.

18 TTL blev föremål för en skattekontroll, vilken förordnades genom beslut av den 26 maj 2011, avseende perioden från den 1 januari 2007 till den 31 december 2010 och kontrollen avsåg förekomsten av eventuella skulder enligt artikel 195 i lagen om bolagsskatt.

19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (den nationella skattemyndighetens centralförvaltning i Sofia, Bulgarien) utfärdade ett omprövningsbeslut den 22 oktober 2013, vilket delgavs TTL den 30 oktober 2013.

20 I detta omprövningsbeslut fastställdes att det för räkenskapsåret 2010 förelåg en skatteskuld jämte ränta enligt artikel 195 i lagen om bolagsskatt. I beslutet angavs att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalen var uppfyllda för de tre utländska bolagen, att GATX Dutch Holding och VTG Austria inte var skyldiga att betala någon skatt i Bulgarien och att, enligt artikel 12 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Republiken Bulgarien och Republiken Polen, de inkomster som betalats av TTL till GATX Reil Poland för uthyrning av järnvägstankvagnar skulle ha blivit föremål för källskatt i Bulgarien uppgående till endast 5 procent, motsvarande 2 231,11 BGN (cirka 1 140 euro).

21 I samma beslut fastställdes även att ränta på grund av utebliven betalning av källskatt skulle betalas i enlighet med artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen för perioden från utgången av den lagstadgade tidsfristen för betalning av källskatt enligt artikel 195 i lagen om bolagsskatt till den tidpunkt då de tre utländska bolagen visade att villkoren för tillämpning av de dubbelbeskattningsavtal som gällde mellan Republiken Bulgarien och var och en av de berörda medlemsstaterna var uppfyllda.

22 Enligt samma omprövningsbeslut fastställdes det totala räntebeloppet till 71 473,42 BGN (cirka 36 500 euro). Trots att det därefter fastställdes att bolaget inte var skyldigt att betala källskatten, återbetalades inte räntan.

23 TTL överklagade omprövningsbeslutet till Administrativen sad Sofia-grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien), och överklagandet ogillades genom en dom av den 3 december 2014.

24 TTL överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).

25 Denna domstol har påpekat att ett bolag med hemvist i landet som betalar ut inkomster som är källskattepliktiga är skyldigt att betala ränta enligt artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen när bolaget i en annan medlemsstat, som uppbär dessa inkomster, inte har styrkt att villkoren för tillämpning av det dubbelbeskattningsavtal som gällde mellan Republiken Bulgarien och den medlemsstat där bolaget har sin hemvist är uppfyllda, inbegripet när, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, detta bolag som inte har hemvist i landet, inte är skyldigt att betala någon skatt i Bulgarien eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt den bulgariska skattelagstiftningen. Den hänskjutande domstolen har även påpekat att sådan ränta ska betalas för perioden från utgången av tidsfristen för betalning av inkomstskatt och den tidpunkt då det bolag som inte har hemvist i landet som uppbär inkomsterna visar att villkoren för tillämpning av det relevanta dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, och att denna ränta inte kan återbetalas, även när, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, utbetalningen av inkomst från Bulgarien är befriad från källskatt i Bulgarien.

26 Den hänskjutande domstolen undrar om en sådan bestämmelse och den skattepraxis som bestämmelsen ger upphov till utgör en begränsning som är oförenlig med unionsrätten, särskilt mot bakgrund av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (artiklarna 49 och 54) samt fri rörlighet för kapital (artiklarna 63, 65.1 och 65.3) inom Europeiska unionen.

27 Den hänskjutande domstolen anser att den omständigheten att bolaget som betalar ut inkomster som är källskattepliktiga är skyldigt att betala ränta på den skatt som bolaget i en annan medlemsstat inte är skyldigt att betala strider mot ränteskuldens accessoriska karaktär. Enligt den hänskjutande domstolen finns det inte några andra bestämmelser i Republiken Bulgariens rättsordning i vilka det, när en person underlåter att uppfylla den lagstadgade skyldigheten att bevisa att rättigheter föreligger, föreskrivs att ränta ska påföras en annan person för en skatt som inte ska betalas.

28 Denna domstol vill således få klarhet i huruvida artiklarna 5.4 och 12 b FEU samt proportionalitetsprincipen som anges i dessa artiklar utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen.

29 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är en nationell lagbestämmelse som artikel 175.2 led 3 [i skatteprocesslagen], enligt vilken ett inhemskt bolag som betalar ut källskattepliktiga inkomster åläggs en skyldighet att betala ränta från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsterna till den tidpunkt då den utländska person som har hemvist i en annan medlemsstat styrker att villkoren för tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat ingått med Republiken Bulgarien är uppfyllda, även när, enligt avtalet, någon skatt inte ska betalas eller en lägre skatt ska betalas, förenlig med artiklarna 5.4 och 12 b FEU?

2) Ska en lagbestämmelse som artikel 175.2 led 3 [i skatteprocesslagen] och en skattepraxis enligt vilka ränta uttas från ett bolag som betalar ut en källskattepliktig inkomst från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsterna till den tidpunkt då den utländska person som har hemvist i en annan medlemsstat styrker att villkoren för tillämpningen av ett dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat ingått med Republiken Bulgarien är uppfyllda, även när, enligt avtalet, någon skatt inte ska betalas eller en lägre skatt ska betalas, förenlig med artiklarna 49, 54, 63, 65.1 och 65.3 FEUF?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 5.4 och 12 b FEU ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i landet som betalar ut källskattepliktiga inkomster till ett bolag i en annan medlemsstat när inte annat anges i det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan dessa två medlemsstater, åläggs att betala ränta för perioden från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsten till den tidpunkt då det bolag som inte har sin hemvist i landet styrker att villkoren för att tillämpa detta dubbelbeskattningsavtal är uppfyllda, även när, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, någon skatt inte ska betalas i den förstnämnda medlemsstaten eller en lägre skatt ska betalas än den som normalt ska betalas enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat.

31 Enligt fast rättspraxis är domstolen inte behörig att besvara en fråga i en begäran om förhandsavgörande, om det är uppenbart att den unionsrättsliga bestämmelse som ska tolkas av domstolen inte är tillämplig (dom av den 20 mars 2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 41, och dom av den 30 juni 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, punkt 20).

32 De unionsbestämmelser som avses i den första frågan i begäran om förhandsavgörande är inte tillämpliga i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

33 Artikel 5.4 FEU avser Europeiska unionens institutioners åtgärder. Enligt det första stycket i denna bestämmelse ska unionens åtgärder, enligt proportionalitetsprincipen, till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen. Vad gäller det andra stycket i samma bestämmelse, avser den unionens institutioner och fastställer att dessa är skyldiga att iaktta proportionalitetsprincipen när de agerar i utövandet av en befogenhet. I förevarande fall har emellertid den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen sitt ursprung i skatteprocesslagen som antagits av den bulgariska lagstiftaren och avser den processrättsliga behandlingen av skattskyldiga personer i Bulgarien.

34 Vidare ges de nationella parlamenten enligt artikel 12 b FEU, enligt vilken de nationella parlamenten aktivt bidrar till en väl fungerande union genom att se till att subsidiaritetsprincipen följs, befogenhet att se till att denna princip iakttas när unionens institutioner utövar en befogenhet och att unionen fungerar väl. Denna bestämmelse avser inte de nationella lagstiftningarna, utan unionens förslag till lagstiftningsakter.

35 Härav följer att den hänskjutande domstolens första fråga avseende tolkningen av artiklarna 5.4 och 12 b FEU inte ska besvaras, eftersom dessa bestämmelser inte är tillämpliga i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

Den andra frågan

Inledande synpunkter

36 TTL, den myndighet som är motpart i det nationella målet, den bulgariska regeringen och Europeiska kommissionen har gjort gällande att bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, vilka återfinns i artiklarna 49, 54, 63, 65.1 och 65.3 FEUF, vilka den hänskjutande domstolen har hänvisat till i sin andra fråga, är utan betydelse mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet och inte är tillämpliga i förevarande mål.

37 Domstolen erinrar härvidlag om att näringsfriheten, enligt fast rättspraxis, för de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, inbegriper en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 37, och dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 32).

38 Såsom bland annat den bulgariska regeringen har gjort gällande, utnyttjar inte TTL näringsfriheten, eftersom det inte utövar en verksamhet genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor i Konungariket Nederländerna, Republiken Polen eller Republiken Österrike. När det gäller de tre utländska bolagen, bedriver dessa inte verksamhet i Bulgarien genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. Det framgår för övrigt av beslutet om hänskjutande att dessa tre utländska bolag inte har någon anknytning till TTL.

39 Vad gäller fri rörlighet för kapital, som garanteras genom artikel 63.1 FEUF, har domstolen definierat restriktioner för kapitalrörelser, vilka är förbjudna enligt denna bestämmelse, som innefattande sådana åtgärder som kan avhålla personer som inte har hemvist i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla dem som har hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra stater (dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 50, och dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 44).

40 Något sådant har emellertid inte åberopats i förevarande mål. Det nationella målet avser skyldigheten att betala en källskatt och att betala en skuld avseende dröjsmålsränta för denna skatt som inte innehållits eller betalats inom den föreskrivna fristen. Skatteskulden uppstod till följd av ett avtal som ingåtts mellan en person som är skattskyldig i Bulgarien och utländska personer, enligt vilka avtal den bulgariska personen gjort utbetalningar till de utländska personerna, vilka således uppburit inkomster.

41 Den omständigheten att den hänskjutande domstolen (formellt sett) har begränsat sina frågor till att avse tolkningen av vissa unionsbestämmelser utgör emellertid inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte (se,

för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, punkt 28, och dom av den 30 januari 2018, X och Visser, C-360/15 och C-31/16, EU:C:2018:44, punkt 55).

42 I förevarande mål framgår det av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att transaktionen i det nationella målet rör uthyrning av järnvägstankvagnar. Eftersom fordonsuthyrning utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 57 FEUF (dom av den 21 mars 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punkt 19, och dom av den 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 22), ska det nationella målet prövas mot bakgrund av friheten att tillhandahålla tjänster.

43 Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF, som garanterar friheten att tillhandahålla tjänster, ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken inkomster som ett bolag med hemvist i landet betalar ut till ett bolag i en annan medlemsstat i princip är källskattepliktiga när inte annat anges i det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan dessa två medlemsstater, om bolaget med hemvist i landet, vilket bolag varken innehåller eller betalar denna skatt till skattemyndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten, enligt denna lagstiftning är skyldig att betala en dröjsmålsränta, vilken inte kan återbetalas, för perioden från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsterna till den tidpunkt då det bolag som inte har hemvist i landet styrker att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, trots att det bolag som inte har hemvist i landet, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, inte är skyldigt att betala någon skatt i den förstnämnda medlemsstaten eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat.

Huruvida det föreligger hinder för friheten att tillhandahålla tjänster

44 Enligt fast rättspraxis ska medlemsstaterna utöva sina befogenheter i fråga om direkt beskattning med iakttagande av unionsrätten, särskilt de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (dom av den 23 februari 2016, kommissionen/Ungern, C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 171, och dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 45).

45 Artikel 56 FEUF utgör hinder för att tillämpa nationell lagstiftning som medför att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstaterna än att tillhandahålla tjänster enbart inom en medlemsstat. Enligt fast rättspraxis innebär nämligen artikel 56 FEUF ett krav på avskaffande av alla hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tjänsteleverantören har hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls (se, bland annat, dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkterna 20 och 21 och där angiven rättspraxis).

46 Nationella åtgärder som förbjuder eller gör det svårare eller mindre attraktivt att utöva friheten att tillhandahålla tjänster utgör inskränkningar i nämnda frihet (dom av den 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 19, och dom av den 18 januari 2018, Wind 1014 och Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, punkt 21).

47 Enligt artikel 195.1 i lagen om bolagsskatt omfattas, för det första, inkomster som utländska juridiska personer uppbär från en inhemsk källa av källbeskattning, genom vilken skatteskulden slutligen regleras, när de inte förvärvas genom ett fast driftsställe i landet. Enligt artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen ska, för det andra, ett bolag med hemvist i landet som betalar ut inkomster till en utländsk person, för den källskatt som den utländska personen i princip ska betala, betala dröjsmålsränta vid utebliven betalning från utgången av den tidsfrist för betalning som gäller enligt bulgarisk rätt till den tidpunkt då den utländska personen styrker att villkoren för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet som ingåtts mellan Republiken Bulgarien och den medlemsstat där

personen har hemvist är uppfyllda, även när, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, den utländska personen inte är skyldig att betala någon skatt i Bulgarien eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt den bulgariska skattelagstiftningen.

48 Det framgår av beslutet om hänskjutande och den bulgariska regeringens uppgifter vid den muntliga förhandlingen att sådan dröjsmålsränta endast betalas vid gränsöverskridande transaktioner och att räntan inte kan återbetalas.

49 Det föreligger således, i den bulgariska lagstiftningen, en skillnad i behandling mellan bolag med hemvist i landet som betalar inkomster som ersättning för ett tillhandahållande av en tjänst, som i förevarande mål uthyrning av järnvägstankvagnar, beroende på om det bolag som uppbär denna inkomst är ett annat bolag i Bulgarien eller ett bolag i en annan medlemsstat. En gränsöverskridande situation där ett bolag med hemvist i landet använder sig av friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 FEUF behandlas således mindre fördelaktigt än en inhemsk situation.

50 En sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet kan avhålla bolag med hemvist i landet från att använda sig av tjänster för uthyrning från bolag med hemvist i andra medlemsstater och således utgöra ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster.

51 Mot bakgrund av ovanstående överväganden utgör en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som i princip är förbjudet enligt artikel 56 FEUF. Det ska därför prövas om en sådan inskränkning kan motiveras.

Huruvida inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster kan motiveras

52 Av domstolens praxis framgår att en inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster endast kan godtas om den eftersträvar ett legitimt mål som är förenligt med fördraget och om den grundas på tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 18 december 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, punkt 101; dom av den 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punkt 27, och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 58).

53 Den bulgariska regeringen och den myndighet som är motpart i det nationella målet har gjort gällande att den inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som följer av artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen är motiverad. Den bulgariska regeringen har åberopat behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll, vilka utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (se, bland annat, dom av den 30 juni 2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 41; dom av den 9 oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punkt 46 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59).

54 I detta sammanhang har den bulgariska regeringen och den myndighet som är motpart i det nationella målet erinrat om målen med och funktionerna hos den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet. I artikel 202.2 i lagen om bolagsskatt föreskrivs att det bolag med hemvist i landet som betalar ut källskattepliktiga inkomster enligt artikel 195 i denna lag är skyldigt att betala den skatt som ska betalas inom tre månader från början av den månad som följer på den månad då dessa inkomster betalats ut, när mottagaren av dessa inkomster är en person med hemvist i en medlemsstat med vilken Republiken Bulgarien har ingått ett dubbelbeskattningsavtal. Efter att denna frist löpt ut, har det bolag som har betalat ut inkomsterna, som inte innehåller och inte betalar källskatten, gjort sig skyldigt till underlåtenhet att betala skatt. Enligt artikel 203 i nämnda lag är bolaget även solidariskt

ansvarigt för att betala den skatt som innehållits som källskatt. Till dess att det har fastställts att dubbelbeskattningsavtalet är tillämpligt, anses det enligt den bulgariska lagstiftningen att skatten ska betalas.

55 Enligt den myndighet som är motpart i det nationella målet leder underlåtenheten att inom tidsfristen betala den skatt som ska betalas till att bolaget med hemvist i landet ska betala ränta, enligt artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen. Denna myndighet har preciserat att räntan ska betalas oberoende av att inkomsten, enligt det relevanta dubbelbeskattningsavtalet, inte är skattepliktig i Bulgarien. Betalningen av denna ränta utgör en sanktionsåtgärd för att bolaget inte i god tid styrkt att dubbelbeskattningsavtalet är tillämpligt i stället för den bulgariska lagstiftningen.

56 Enligt den bulgariska regeringen gör en bestämmelse som artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen det möjligt att nå det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, vilket är att ta ut skatt från de skattskyldiga i tid, utan att äventyra de mål och principer som uppställs genom unionsrätten. Denna bestämmelse syftar således till att göra det möjligt för skattemyndigheten att planera och ställa prognoser för intäkterna från bolagsskatten och att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten. Artikel 175.2 led 3 i skatteprocesslagen utgör dessutom ett incitament för de skattskyldiga att, inom den föreskrivna fristen, styrka att villkoren för tillämpning av det relevanta dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda när, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, det utländska bolaget inte är skyldigt att betala någon skatt eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt den bulgariska skattelagstiftningen.

57 Vad gäller de skäl som anförts för att motivera inskränkningen i friheten att tillhandahålla tjänster, och såsom har angetts i punkt 53 ovan, har domstolen redan slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster. Domstolen har även påpekat att det betraktas som nödvändigt att vidta sanktionsåtgärder, inklusive straffrättsliga sådana, för att säkerställa att en nationell lagstiftning verkligen efterlevs, dock på villkor att den sanktionsåtgärd som vidtas till sin natur och till sitt belopp i varje enskilt fall står i proportion till hur allvarlig den aktuella överträdelsen är (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

58 Behovet av att säkerställa uppbörden av källskatt på gränsöverskridande betalningar och upprätthålla en effektiv skattekontroll vid gränsöverskridande situationer såsom dem som är aktuella i det nationella målet förefaller i detta fall motivera att sanktionsåtgärder vidtas mot bolag som inte betalar skatt inom den föreskrivna tidsfristen och som alltför sent inger dokument som visar att de kan göra gällande ett undantag från skatteplikt avseende källskatten.

59 En nationell lagstiftning om införande av en sanktionsåtgärd i form av ränta som inte kan återbetalas och som beräknas på grundval av den källskatt som enligt nationell lagstiftning ska betalas och som förfallit till betalning för perioden från den tidpunkt då skatten blev utkrävbar till den tidpunkt då de dokument till styrkande av att dubbelbeskattningsavtalet är tillämpligt inges till skattemyndigheterna, är emellertid inte ägnad att säkerställa att de mål som avses i ovanstående punkt uppfylls för det fall det visats att skatten, enligt det relevanta dubbelbeskattningsavtalet, inte skulle betalas. I en sådan situation som den i det nationella målet föreligger det nämligen inget samband mellan, å ena sidan, den ränta som åläggs, och, å andra sidan, den skatt som ska betalas, vilken inte existerar, eller allvaret i att dessa dokument gavs in till skattemyndigheterna för sent.

60 En sådan sanktionsåtgärd går dessutom utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål, eftersom den upplupna räntan kan vara orimligt hög i förhållande till den skatt som ska betalas och eftersom det inte föreskrivs någon möjlighet till återbetalning av denna ränta.

61 Såsom kommissionen har påpekat, skulle beloppet för räntan för sen betalning av skatten ha varit detsamma oavsett om skatten till slut inte skulle betalas eller om källskatt skulle ha betalats men inte betalades i tid. I det sistnämnda fallet, vilket skiljer sig från fallet i det nationella målet, lider den bulgariska skattemyndigheten en inkomstförlust under den period under vilken skatten inte betalas. I det nationella målet vidtas sanktionsåtgärder däremot endast när bevisning inges för sent.

62 Samma mål skulle kunna uppnås på andra sätt. Målen skulle uppnås om det föreskrevs att den ränta som betalats för sena betalningar skulle återbetalas till bolag med hemvist i landet när skatteskulden ska räknas om eller när det kan fastställas att det inte ska betalas någon skatt i Bulgarien för inkomster som betalats ut till ett bolag som saknar hemvist i landet.

63 Med beaktande av vad som anförts ovan ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken inkomster som ett bolag med hemvist i landet betalar ut till ett bolag i en annan medlemsstat i princip är källskattepliktiga när inte annat anges i det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan dessa två medlemsstater, om bolaget med hemvist i landet, vilket bolag varken innehåller eller betalar denna skatt till skattemyndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten, enligt denna lagstiftning är skyldigt att betala dröjsmålsränta, vilken inte kan återbetalas, för perioden från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsterna till den tidpunkt då det bolag som inte har hemvist i landet styrker att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, trots att det bolag som inte har hemvist i landet, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, inte är skyldigt att betala någon skatt i den förstnämnda medlemsstaten eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken inkomster som ett bolag med hemvist i landet betalar ut till ett bolag i en annan medlemsstat i princip är källskattepliktiga när inte annat anges i det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan dessa två medlemsstater, om bolaget med hemvist i landet, vilket bolag varken innehåller eller betalar denna skatt till skattemyndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten, enligt denna lagstiftning är skyldigt att betala dröjsmålsränta, vilken inte kan återbetalas, för perioden från utgången av tidsfristen för att betala skatten på inkomsterna till den tidpunkt då det bolag som inte har hemvist i landet styrker att villkoren för tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet är uppfyllda, trots att det bolag som inte har hemvist i landet, enligt detta dubbelbeskattningsavtal, inte är skyldigt att betala någon skatt i den förstnämnda medlemsstaten eller ska betala en lägre skatt än den som normalt ska betalas enligt skattelagstiftningen i denna medlemsstat.

Underskrifter