Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 25 lipca 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda świadczenia usług – Opodatkowanie spółek – Wypłaty wynagrodzenia dokonane przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółek niebędących rezydentami za wynajem wagonów cystern – Obowiązek pobrania u źródła podatku od uzyskanych na terytorium krajowym dochodów z wynagrodzenia wypłacanego spółce zagranicznej – Niedochowanie – Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Pobranie od spółki będącej rezydentem odsetek za zwłokę z tytułu niezapłacenia podatku u źródła – Odsetki należne od chwili upływu określonego w przepisach terminu do dnia wykazania spełnienia przesłanek stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Odsetki niepodlegające zwrotowi

W sprawie C-553/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 24 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2016 r., w postępowaniu:

„TTL” EOOD

przeciwko

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

przy udziale:

Varhovna administrativna prokuratura,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 stycznia 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „TTL” EOOD przez V. Terzievą, advokat,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez A. Georgieva i S. Atanasovą, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą, M. Georgievą i T. Mitovą, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, R. Lyala i P. Mihaylovą, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49, 54 i 63 oraz art. 65 ust. 1 i 3 TFUE, art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy „TTL” EOOD a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji ds. środków odwoławczych i praktyki z zakresu podatków i ubezpieczeń społecznych w Sofii, Bułgaria, zwanym dalej „organem pozwanym w postępowaniu głównym”) w przedmiocie zapłaty przez TTL niepodlegających zwrotowi odsetek za zwłokę za niespełnienie obowiązku pobrania u źródła podatku od transgranicznej wypłaty wynagrodzenia na rzecz niepowiązanych spółek mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Bułgarii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 5 ust. 4 akapit pierwszy TUE stanowi:

„Zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów”.

4 Artykuł 12 lit. b) TUE stanowi:

„Parlamenty narodowe aktywnie przyczyniają się do prawidłowego funkcjonowania Unii:

[…]

b) czuwając nad poszanowaniem zasady pomocniczości zgodnie z procedurami przewidzianymi w Protokole w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności”.

Prawo bułgarskie

5 Zgodnie z art. 195 ust. 1 Zakon za korporatiwno podochodno obłagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DV nr 105 z dnia 22 grudnia 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, dochody czerpane przez zagraniczne osoby prawne ze źródeł krajowych, o ile nie zostały uzyskane za pośrednictwem stałego zakładu na terytorium Bułgarii, podlegają pobraniu u źródła, które powoduje ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 195 ust. 2 tej ustawy pobrania podatku u źródła, o którym mowa w ust. 1, dokonują krajowe osoby prawne, które wypłacają wynagrodzenie zagranicznym osobom prawnym. Zgodnie z art. 200 tej ustawy stawka pobieranego u źródła podatku wynosi 10%.

6 Artykuł 202 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że podmioty wypłacające wynagrodzenie stanowiące dochód podlegający pobraniu podatku u źródła zgodnie z art. 195 tej samej ustawy są zobowiązane do uiszczenia pobranego podatku w terminie trzech miesięcy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostało ono wypłacone.

7 Danyczno-osiguritelen procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego) z dnia 1 stycznia 2006 r. (DV nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r., zwany dalej „kodeksem postępowania podatkowego"), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, stanowi w art. 18, zatytułowanym „Odpowiedzialność osób, które powinny pobrać i uiścić podatki lub składki na ubezpieczenie społeczne":

„1. Osoba zobowiązana zgodnie z przepisami do pobrania i zapłaty podatku lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, która nie pobierze lub nie wpłaci podatku lub składek, jest odpowiedzialna solidarnie z dłużnikiem za niepobrane i niezapłacone podatki lub składki na ubezpieczenie społeczne.

2. Jeżeli osoba, o której mowa w ust. 1, pobrała podatek lub obowiązkowe składki na ubezpieczenie społeczne, ale ich nie zapłaciła, jest zobowiązana z tytułu tego podatku lub tych obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, lecz zobowiązanie dłużnika wygasa".

8 Artykuł 175 ust. 1 i 2 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„1. W odniesieniu do nieuiszczonych w określonych w prawie terminach zobowiązań na rzecz państwa należne są odsetki ustawowe.

2. Odsetki są należne także:

1) w odniesieniu do wierzytelności publicznych, które nie zostały należycie zwrócone lub rozliczone, włączając w to wszystkie płatności otrzymane na podstawie wniosku o zwrot zgodnie z przepisami z dziedziny obciążeń podatkowych i społecznych;

2) w odniesieniu do wcześniejszej wpłaty, która nie została wpłacona w określonym przepisami terminie, w dniu 31 grudnia danego roku;

3) w odniesieniu do opodatkowania zagranicznego podmiotu podlegającego pobraniu u źródła – od daty upływu określonego w bułgarskich przepisach terminu do zapłaty podatku do dnia, w którym zagraniczny podmiot wykaże, że przesłanki stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Republika Bułgarii, są spełnione, w tym w wypadkach, gdy zgodnie z umową podatek nie jest należny lub jest należny w niższej wysokości".

9 Kodeks postępowania podatkowego określa w art. 135–142 specjalną procedurę w celu zastosowania zwolnień podatkowych przewidzianych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

10 Zgodnie z tą procedurą zwolnienia podatkowe są stosowane po wykazaniu, że przesłanki stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione.

11 W tym celu, zgodnie z art. 136 kodeksu postępowania podatkowego zagraniczny podmiot musi wykazać w szczególności, że w sytuacji, w której powstało zobowiązanie podatkowe z dochodów podlegających pobraniu u źródła na terytorium Bułgarii, miał on rezydencję podatkową w innym państwie, w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, posiadał dochód uzyskiwany na terytorium Bułgarii i nie posiadał stałej siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Bułgarii, z którym dany dochód jest rzeczywiście powiązany.

12 Zgodnie z art. 139 kodeksu postępowania podatkowego powyżej kwoty rocznego dochodu podlegającego pobraniu podatku u źródła w wysokości 100 000 BGN (lewów bułgarskich) (około 51 000 EUR) to, że zostały spełnione przesłanki pozwalające na stosowanie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z zasadami określonymi w art. 139–141 tego kodeksu, zagraniczny podmiot musi wykazać przed Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (terytorialną dyrekcją narodowej agencji przychodów, Bułgaria) miejsca siedziby spółki wypłacającej wynagrodzenie. Zgodnie z art. 139 wspomnianego kodeksu dokumenty potwierdzające, że przesłanki stosowania tej umowy zostały spełnione, muszą zostać przedstawione w tym samym czasie co wniosek o zastosowanie tej umowy.

13 Natomiast zgodnie z art. 142 kodeksu postępowania podatkowego, zatytułowanym „Przypadek szczególny", jeżeli wysokość rocznego dochodu podlegającego pobraniu podatku u źródła jest mniejsza niż 100 000 BGN, to okoliczność, że zostały spełnione przesłanki umożliwiające zastosowanie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy wykazać osobie, która wypłaciła wynagrodzenie stanowiące ten dochód. W takim przypadku osoba, która wypłaciła wynagrodzenie, zaświadcza, że przesłanki stosowania właściwej umowy zostały spełnione.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 W latach 2007–2010 TTL, spółka zarejestrowana i mająca siedzibę w Bułgarii, zawarła ze spółkami: GATX Dutch Holding, zarejestrowaną w Niderlandach, VTG Austria GmbH, zarejestrowaną w Austrii i GATX Reil Poland sp. z o.o., zarejestrowaną w Polsce (zwanymi dalej „trzema zagranicznymi spółkami") umowy, których przedmiotem był wynajem wagonów cystern, i wypłaciła im z tytułu tego wynajmu wynagrodzenie. Przedsiębiorstwa te nie mają powiązań z TTL.

15 Jak wynika z uwag na piśmie rządu bułgarskiego, dochód uzyskany na terytorium Bułgarii za poszczególne lata w okresie 2007–2010 przez spółki GATX Dutch Holding i GATX Reil Poland był niższy niż 100 000 BGN, natomiast dochód uzyskany przez spółkę VTG Austria był wyższy od tej kwoty.

16 TTL stwierdziła, że omawiane dochody podlegają umowom o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartym między Republiką Bułgarii a każdym z odnośnych państw członkowskich, czyli Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii i Rzecząpospolitą Polską , więc nie pobrała ona podatku u źródła.

17 Trzy zagraniczne spółki nie zwróciły się o decyzję w sprawie możliwości zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale złożyły do TTL dokumenty poświadczające spełnienie przesłanek zastosowania tych umów. Dowody te zostały przedstawione TTL dopiero po upływie okresu wynoszącego od jednego roku do czterech lat po wypłacie wynagrodzenia, w dniu 21 marca

2011 r. w odniesieniu do polskiej spółki, w dniu 28 marca 2011 r. w odniesieniu do spółki austriackiej i w dniu 24 sierpnia 2011 r. w odniesieniu do spółki niderlandzkiej w związku z czym TTL mógł zaświadczyć, że przesłanki stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zostały spełnione.

18 Na mocy decyzji z dnia 26 maja 2011 r. w TTL została przeprowadzona kontrola podatkowa dotycząca okresu od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2010 r. oraz istnienia ewentualnych zobowiązań w rozumieniu art. 195 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (terytorialna dyrekcja narodowej agencji przychodów w Sofii, Bułgaria) wydała w dniu 22 października 2013 r. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, doręczoną TTL w dniu 30 października.

20 Decyzja ta stwierdza istnienie zobowiązania podatkowego na podstawie art. 195 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy 2010, wraz z odsetkami. W decyzji stwierdzono, że przesłanki stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku trzech zagranicznych spółek zostały spełnione, że GATX Dutch Holding i VTG Austria nie są zobowiązane do zapłaty podatku w Bułgarii i że zgodnie z art. 12 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Bułgarii i Rzecząpospolitą Polską dochód z wynagrodzenia wypłacanego przez TTL na rzecz GATX Reil Poland za najem wagonów cystern powinien podlegać pobraniu podatku u źródła w Bułgarii według stawki wynoszącej jedynie 5%, co odpowiadało 2231,11 BGN (około 1140 EUR).

21 W decyzji tej wskazano również, że odsetki za brak zapłaty podatku u źródła są należne na podstawie art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego za okres od dnia upływu określonego przepisami terminu płatności podatku pobranego u źródła na mocy art. 195 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do dnia, w którym trzy zagraniczne spółki wykazały, że warunki stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych między Republiką Bułgarii a poszczególnymi państwami członkowskimi zostały spełnione.

22 W decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego całkowitą kwotę odsetek ustalono na 71 473,42 BGN (około 36 500 EUR). Choć następnie stwierdzono, że podatek nie był należny, odsetki te nie zostały zwrócone.

23 TTL wniosła skargę na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego do Administrativen sad Sofia–grad (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria), który oddalił ją wyrokiem z dnia 3 grudnia 2014 r.

24 TTL wniosła odwołanie od tego wyroku do sądu odsyłającego, Varhoven administrativen sad (naczelnego sądu administracyjnego, Bułgaria).

25 Sąd ten wskazuje, że na podstawie art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego spółka będąca rezydentem, która wypłaca wynagrodzenie podlegające pobraniu podatku u źródła, jest zobowiązana do zapłaty odsetek, w przypadku gdy spółka mająca siedzibę w innym państwie członkowskim, która otrzymuje to wynagrodzenie, nie przedstawiła dowodu, że są spełnione przesłanki stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Republiką Bułgarii a państwem członkowskim jej siedziby, także wtedy, gdy zgodnie z tą umową owa spółka niebędąca rezydentem nie jest zobowiązana do zapłaty podatku w Bułgarii lub kwota tego podatku jest niższa niż kwota podatku należna normalnie na mocy bułgarskiego prawa podatkowego. Sąd odsyłający wskazuje również, że te odsetki są płatne za okres od dnia upływu terminu zapłaty podatku dochodowego do dnia, w którym spółka niebędąca rezydentem, która uzyskuje dochód, udowodni, że przesłanki stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione oraz że odsetki te nie podlegają zwrotowi, nawet gdyby zgodnie z postanowieniami tej umowy wypłata wynagrodzenia stanowiącego dochód uzyskany w Bułgarii była zwolniona z pobrania podatku u źródła w Bułgarii.

26 Sąd ten zastanawia się, czy tego rodzaju przepis, jak również istniejąca na podstawie tego przepisu praktyka podatkowa stanowią ograniczenie niezgodne z prawem Unii, w szczególności w świetle postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przedsiębiorczości (art. 49 i 54) i swobodnego przepływu kapitału (art. 63 i art. 65 ust. 1 i 3) w Unii Europejskiej.

27 Ponadto wspomniany sąd uważa, że okoliczność, iż spółka wypłacająca wynagrodzenie stanowiące dochód podlegający pobraniu podatku u źródła jest zobowiązana do zapłaty odsetek od podatku, do którego zapłaty nie jest zobowiązana spółka mająca siedzibę w innym państwie członkowskim, stoi w sprzeczności z akcesoryjnym charakterem zobowiązania do zapłaty odsetek. Zdaniem tego sądu w bułgarskim systemie prawnym nie istnieje żaden inny przepis, w którym za niespełnienie określonego przepisami obowiązku przedstawienia dowodów na istnienie uprawnienia nakłada się obowiązek zapłaty przez inny podmiot odsetek od podatku, który nie jest należny.

28 Sąd ten zastanawia się zatem, czy art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz zapisana tam zasada proporcjonalności stoją na przeszkodzie obowiązywaniu przepisu krajowego takiego jak art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego.

29 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 5 ust. 4 TUE i art. 12 lit. b) TUE dopuszczają krajowe uregulowanie, takie jak art. 175 ust. 2 pkt 3 [kodeksu postępowania podatkowego], w którym nałożono na krajową spółkę – wypłacającą dochód opodatkowany u źródła – zobowiązanie do zapłaty odsetek za okres od daty upływu terminu do zapłaty podatku od tych dochodów do dnia, w którym mający siedzibę w innym państwie członkowskim zagraniczny podmiot wykaże istnienie podstawy do stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Republika Bułgarii, w tym w wypadkach, gdy zgodnie z tą umową podatek nie jest należny lub jest należny w niższej wysokości?

2) Czy art. 49, 54, 63 i art. 65 ust. 1 i 3 TFUE dopuszczają uregulowanie takie jak art. 175 ust. 2 pkt 3 [kodeksu postępowania podatkowego] oraz praktykę podatkową, na mocy których od spółki wypłacającej wynagrodzenie stanowiące dochód podlegający pobraniu podatku u źródła pobiera się odsetki za okres od daty upływu terminu do zapłaty podatku od tych dochodów do dnia, w którym mający siedzibę w innym państwie członkowskim zagraniczny podmiot wykaże istnienie podstawy do stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Republika Bułgarii, w tym w wypadkach, gdy zgodnie z tą umową podatek nie jest należny lub jest należny w niższej wysokości?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

30 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego, takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nakłada na spółkę będącą rezydentem, wypłacającą na rzecz spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim wynagrodzenie stanowiące dochód podlegający poborowi podatku u źródła, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między tymi dwoma państwami członkowskimi nie stanowi inaczej, obowiązek zapłaty odsetek za okres od dnia, w którym upłynął termin zapłaty podatku dochodowego, do dnia, w którym spółka niebędąca rezydentem wykaże, że przesłanki stosowania tej

umowy są spełnione, również wtedy, gdy zgodnie z tą umową podatek nie jest należny w pierwszym państwie członkowskim w ogóle lub jego kwota jest niższa niż ta, która jest normalnie należna na mocy prawa podatkowego tego państwa członkowskiego.

31 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, jeżeli jest oczywiste, że przepis prawa Unii mający być przedmiotem wykładni Trybunału nie może znaleźć zastosowania (wyroki: z dnia 20 marca 2014 r., Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, pkt 41; a także z dnia 30 czerwca 2016 r., Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, pkt 20).

32 Unormowania prawa Unii, o których wykładnię wystąpiono w pytaniu pierwszym, nie mają zaś zastosowania w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym.

33 A mianowicie, po pierwsze, art. 5 ust. 4 TUE odnosi się do działań instytucji Unii. Artykuł 5 ust. 4 akapit pierwszy TUE stanowi, że zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów. Natomiast akapit drugi tego postanowienia dotyczy instytucji Unii i wymaga od nich stosowania zasady proporcjonalności, gdy działają w wykonaniu swoich kompetencji. Tymczasem w niniejszym przypadku rozpatrywany w postępowaniu głównym przepis krajowy jest przepisem kodeksu postępowania podatkowego, który został przyjęty przez bułgarskiego ustawodawcę i dotyczy proceduralnego aspektu rozpatrywania spraw podatników w Bułgarii.

34 Po drugie, art. 12 lit. b) TUE, zgodnie z którym parlamenty krajowe przyczyniają się do właściwego funkcjonowania Unii, zapewniając zgodność z zasadą pomocniczości, uprawnia parlamenty krajowe do czuwania nad poszanowaniem tej zasady przy wykonywaniu kompetencji przez instytucje Unii, jak również nad prawidłowym funkcjonowaniem Unii. Przepis ten nie odnosi się do ustawodawstw krajowych, tylko do projektów aktów ustawodawczych Unii.

35 Z powyższego wynika, że nie należy udzielać odpowiedzi na pytanie pierwsze dotyczące wykładni art. 5 ust. 4 oraz art. 12 lit. b) TUE, gdyż postanowienia te nie znajdują zastosowania do sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytania drugiego

Uwagi wstępne

36 TTL, organ administracji pozwany w postępowaniu głównym, rząd bułgarski oraz Komisja Europejska utrzymują, że postanowienia dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału zawarte w art. 49, 54 i 63, jak również w art. 65 ust. 1 i 3 TFUE, wymienione przez sąd odsyłający w pytaniu drugim, nie mają istotnego znaczenia dla okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym i nie mają zastosowania w niniejszej sprawie.

37 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsiębiorczości obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 37; a także z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 32).

38 Jak podnosi w szczególności rząd bułgarski, mając na uwadze okoliczności faktyczne rozpatrywane w postępowaniu głównym, TTL nie korzysta ze swobody przedsiębiorczości, jako że nie prowadzi ona działalności za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji na terytorium Królestwa Niderlandów, Rzeczypospolitej Polskiej i Republiki Austrii. Co do trzech spółek zagranicznych, nie prowadzą one działalności na terytorium Bułgarii za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji. Z postanowienia odsyłającego wynika też, że te trzy zagraniczne spółki nie mają żadnego powiązania z TTL.

39 Ponadto, w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału gwarantowanego w art. 63 ust. 1 TFUE, Trybunał zdefiniował ograniczenia w przepływie kapitału zakazane przez to postanowienie jako ograniczenia obejmujące środki, które mogą zniechęcić osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub które mogą zniechęcić rezydentów tego państwa członkowskiego do inwestycji w innych państwach (wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 50; a także z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 44).

40 Tymczasem w niniejszej sprawie nie było o niczym takim mowy. Spór w postępowaniu głównym dotyczy bowiem obowiązku zapłaty podatku u źródła i uregulowania zobowiązania do zapłaty odsetek za zwłokę od tego podatku, który nie został pobrany lub zapłacony w wymaganym terminie. To zobowiązanie podatkowe powstało w następstwie umów handlowych zawartych między rezydentem podatkowym w Bułgarii a podmiotami zagranicznymi, na mocy których bułgarski rezydent dokonał płatności na rzecz tych zagranicznych podmiotów, które w związku z tym uzyskały dochód.

41 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem okoliczność, iż sąd odsyłający ograniczył treść swych pytań do wykładni pewnych przepisów prawa Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał dokonał dla tego sądu wykładni prawa Unii we wszystkich aspektach, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2017 r., Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, pkt 28; a także z dnia 30 stycznia 2018 r., X i Visser, C-360/15 i C-31/16, EU:C:2018:44, pkt 55).

42 W niniejszym przypadku, jak wynika z informacji zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, rozpatrywaną w postępowaniu głównym transakcją jest wynajem wagonów cystern. Wynajmowanie pojazdów stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 57 TFUE (wyroki: z dnia 21 marca 2002 r., Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, pkt 19; a także z dnia 4 grudnia 2008 r., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, pkt 22), a zatem sprawę będącą przedmiotem postępowania głównego trzeba badać pod kątem swobody świadczenia usług.

43 W tych okolicznościach należy uznać, że poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 56 TFUE, na mocy którego zagwarantowane jest swobodne świadczenie usług, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego, takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którym wypłata wynagrodzenia przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim podlega co do zasady pobraniu podatku u źródła, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między tymi dwoma państwami członkowskimi nie stanowi inaczej, jeżeli uregulowanie to nakłada na spółkę będącą rezydentem, która nie pobierze tego podatku ani nie zapłaci go organom podatkowym pierwszego państwa członkowskiego, obowiązek zapłaty niepodlegających zwrotowi odsetek za zwłokę za okres od dnia upływu terminu zapłaty podatku dochodowego do dnia, w którym spółka niebędąca rezydentem wykaże, że przesłanki pozwalające na zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione, mimo że zgodnie z tą umową spółka niebędąca rezydentem nie jest zobowiązana do zapłaty podatku w pierwszym państwie członkowskim w ogóle lub jego wysokość jest niższa niż podatek normalnie należny na mocy prawa podatkowego tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

44 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie powinny wykonywać swoje kompetencje w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego z poszanowaniem prawa Unii, a w szczególności podstawowych swobód gwarantowanych traktatem FUE (wyroki: z dnia 23 lutego 2016 r., Komisja/Węgry, C-179/14, EU:C:2016:108, pkt 171; z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 45).

45 W tym względzie należy wskazać, że art. 56 TFUE sprzeciwia się stosowaniu jakichkolwiek przepisów krajowych, które sprawiają, że świadczenie usług pomiędzy państwami członkowskimi jest trudniejsze niż świadczenie usług w obrębie tylko jednego państwa członkowskiego. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 56 TFUE wymaga bowiem zniesienia wszelkich ograniczeń w swobodzie świadczenia usług wynikających z okoliczności, że usługodawca ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo świadczenia usługi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 października 2012 r., X, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 20, 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Ograniczenia swobody świadczenia usług stanowią środki krajowe, które zakazują korzystania z tej swobody, przeszkadzają w nim lub zmniejszają jego atrakcyjność (wyroki: z dnia 4 grudnia 2008 r., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, pkt 19; a także z dnia 18 stycznia 2018 r., Wind 1014 i Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, pkt 21).

47 W niniejszym przypadku należy przypomnieć, że, po pierwsze, zgodnie z art. 195 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochody, które zagraniczne osoby prawne uzyskują ze źródeł krajowych, o ile nie zostały uzyskane za pośrednictwem stałego zakładu na terytorium Bułgarii, podlegają pobraniu podatku u źródła, które powoduje ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Po drugie, zgodnie z art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego spółka będąca rezydentem, która wypłaca wynagrodzenie podmiotowi zagranicznemu, musi, w odniesieniu do każdego opodatkowania podmiotu zagranicznego, które co do zasady podlega pobraniu u źródła, uiścić odsetki za zwłokę w przypadku braku zapłaty, po upływie terminu wyznaczonego przez bułgarskie prawo na zapłatę tego podatku, do dnia, w którym zagraniczny podmiot przedstawi dowód, że są spełnione przesłanki stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Republikę Bułgarii z państwem członkowskim, w którym osoba ta ma siedzibę, nawet wówczas, gdy zgodnie z tą umową ten podmiot nie jest zobowiązany do zapłaty żadnego podatku w Bułgarii lub gdy jego kwota jest niższa niż podatek należny normalnie na mocy bułgarskiego prawa podatkowego.

48 Jak wynika z postanowienia odsyłającego oraz z uwag przedstawionych przez rząd bułgarski na rozprawie, takie odsetki za zwłokę są należne wyłącznie w przypadku transakcji transgranicznych i nie mogą one podlegać zwrotowi.

49 Tym samym prawo bułgarskie traktuje odmiennie spółki będące rezydentami, które wypłacają wynagrodzenie w zamian za świadczenie usług takich jak akurat w tym przypadku wynajem wagonów cystern, w zależności od tego, czy spółka otrzymująca takie wynagrodzenie jest inną spółką z siedzibą w Bułgarii, czy spółką z siedzibą w innym państwie członkowskim. Sytuacja transgraniczna, w której spółka będąca rezydentem korzysta ze swobody świadczenia usług na podstawie art. 56 TFUE, jest w związku z tym traktowana w sposób mniej korzystny niż sytuacja krajowa.

50 Uregulowanie krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, może zniechęcać spółki będące rezydentami do korzystania z usług najmu od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, a tym samym stanowić przeszkodę w swobodnym świadczeniu usług.

51 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że uregulowanie krajowe takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług, zakazane co do zasady przez art. 56 TFUE. Należy zatem zbadać, czy tego rodzaju ograniczenie może być obiektywnie uzasadnione.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

52 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy zmierza do osiągnięcia uzasadnionego celu zgodnego z traktatem FUE i jest uzasadnione nadrzędnymi wymogami interesu ogólnego, o ile w takim przypadku jest odpowiednie do zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia [wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, pkt 101; z dnia 4 grudnia 2008 r., Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, pkt 27; a także z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 58].

53 W tym względzie rząd Bułgarii i organ pozwany w postępowaniu głównym podnoszą, że ograniczenie swobody świadczenia usług wynikające z art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego jest uzasadnione. Rząd bułgarski powołuje się na konieczność zagwarantowania skuteczności ściągania podatku oraz skuteczności kontroli podatkowych, które stanowią nadrzędne względy interesu ogólnego mogące uzasadniać ograniczenie korzystania z gwarantowanych przez traktat swobód podstawowych [zob. podobnie wyroki: z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in., C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 41; z dnia 9 października 2014 r., van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59].

54 W tym kontekście rząd Bułgarii i organ pozwany w postępowaniu głównym przypominają cele i funkcje rozpatrywanego w postępowaniu głównym uregulowania. Zgodnie z art. 202 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółka będąca rezydentem, która wypłaca wynagrodzenie stanowiące dochód podlegający pobraniu podatku u źródła zgodnie z art. 195 tej ustawy, zobowiązana jest do zapłaty należnego podatku w terminie trzech miesięcy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wynagrodzenie zostało wypłacone, w przypadku gdy uzyskujący ten dochód jest osobą mającą siedzibę w państwie członkowskim, z którym Republika Bułgarii zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po upływie tego terminu spółka, która wypłaciła wynagrodzenie, a która nie pobierze i nie przekaże podatku u źródła, dopuszcza się braku zapłaty podatku. Zgodnie z art. 203 tej ustawy jest ona również solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku pobieranego u źródła. Do czasu, kiedy zostanie wykazane, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zastosowanie, podatek jest uznawany za należny, zgodnie z prawem bułgarskim.

55 Zdaniem organu pozwanego w postępowaniu głównym sankcją za brak zapłaty w terminie należnego podatku jest zapłata przez spółkę będącą rezydentem odsetek w rozumieniu art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego. Organ ten wyjaśnia, że te odsetki są należne niezależnie od tego, że na mocy właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochód nie podlega opodatkowaniu w Bułgarii. Zapłata tych odsetek stanowi sankcję za brak wykazania w odpowiednim czasie, że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, która wyłącza stosowanie prawa bułgarskiego, ma zastosowanie.

56 Zdaniem rządu bułgarskiego przepis taki jak art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego pozwala na osiągnięcie zamierzonego przez prawo krajowe celu, którym jest ściągnięcie na czas podatków od podatników, i nie narusza przy tym celów i zasad ustanowionych przez prawo Unii. Przepis ten ma więc na celu umożliwienie organom podatkowym zaplanowanie i przewidzenie dochodów z podatku od osób prawnych, a także zapewnienie skutecznego ściągania podatku. Ponadto art. 175 ust. 2 pkt 3 kodeksu postępowania podatkowego stanowi zachętę dla podatników do wykazania w wyznaczonym terminie, że przesłanki stosowania właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione, gdy zgodnie z tą umową podatek nie jest należny lub jego kwota jest niższa niż kwota podatku normalnie należna na mocy bułgarskiego prawa podatkowego.

57 Jeśli chodzi o względy podnoszone na uzasadnienie ograniczenia swobody świadczenia usług, jak zostało to już przypomniane w pkt 53 niniejszego wyroku, Trybunał orzekł już, że konieczność zapewnienia skutecznego ściągania podatku oraz skuteczności kontroli podatkowych mogą stanowić

nadrzędne względy interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie swobody świadczenia usług. Trybunał przypomniał również, że nałożenie sankcji, także o charakterze karnym, można uważać za konieczne do zagwarantowania skutecznego poszanowania uregulowania krajowego, jednak pod warunkiem, iż charakter i kwota nałożonej sankcji będą w każdym wypadku proporcjonalne do ciężaru naruszenia, za które mają stanowić sankcję (wyrok z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W niniejszej sprawie konieczność zapewnienia ściągania podatku u źródła od wypłat transgranicznych i zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych w sytuacjach transgranicznych, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, wydają się uzasadniać nałożenie kar na spółki, które nie płacą podatków w określonym terminie i z opóźnieniem dostarczają dokumenty poświadczające, że mogą one powołać się na zwolnienie z obowiązku zapłaty tych podatków.

59 Jednakże uregulowanie krajowe przewidujące sankcję w postaci odsetek, obliczanych na podstawie kwoty należnego podatku u źródła zgodnie z prawem krajowym, które są należne za okres od dnia, w którym podatek staje się wymagalny, do dnia, w którym dokumenty wykazujące zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zostaną przedstawione organom podatkowym, nie jest właściwe do zapewnienia realizacji celów, o których mowa w poprzednim punkcie, w przypadku gdy zostanie wykazane, że podatek nie jest należny na mocy właściwej umowy. W sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym nie istnieje bowiem związek między kwotą wymaganych odsetek a kwotą podatku należnego, który nie istnieje, lub wagą opóźnienia w dostarczeniu tych dokumentów do organów podatkowych.

60 Ponadto tego rodzaju sankcja wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tych celów, ponieważ kwota należnych odsetek może okazać się zbyt wysoka w stosunku do kwoty należnego podatku, a nie jest przewidziana możliwość zwrotu tych odsetek.

61 Jak bowiem wskazała Komisja, kwota odsetek za zwłokę w zapłacie podatku jest taka sama, gdy podatek nie jest ostatecznie wymagalny i gdy podatek pobrany u źródła jest wymagalny, a nie został uiszczony w terminie. W tej ostatniej sytuacji, która jest odmienna od sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, bułgarskie organy podatkowe tracą dochody w okresie, w którym podatek pozostaje niezapłacony. Natomiast w sprawie głównej sankcja dotyczy jedynie opóźnienia w dostarczeniu dowodów.

62 Należy ponadto wskazać, że inne opcje pozwalają osiągnąć ten sam cel. Tak byłoby, w przypadku gdyby przewidziano zwrot spółce będącej rezydentem odsetek zapłaconych za opóźnienie w zapłacie, w przypadku gdy zobowiązanie podatkowe podlegałoby nowemu obliczeniu i gdyby ustalono, że żaden podatek od wynagrodzenia wypłacanego spółce niebędącej rezydentem nie jest w Bułgarii należny.

63 Mając na uwadze całość powyższych wywodów, odpowiedź na przedłożone pytanie powinna brzmieć: art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego, takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którym wypłata wynagrodzenia przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim podlega co do zasady pobraniu podatku u źródła, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między tymi dwoma państwami członkowskimi nie stanowi inaczej, jeżeli uregulowanie to nakłada na spółkę będącą rezydentem, która nie pobierze tego podatku ani nie zapłaci go organom podatkowym pierwszego państwa członkowskiego, obowiązek zapłaty niepodlegających zwrotowi odsetek za zwłokę za okres od dnia upływu terminu zapłaty podatku dochodowego do dnia, w którym spółka niebędąca rezydentem wykaże, że przesłanki pozwalające na zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione, mimo że zgodnie z tą umową spółka niebędąca rezydentem nie jest zobowiązana do zapłaty podatku w pierwszym państwie członkowskim w ogóle lub jego wysokość jest niższa niż podatek normalnie należny na mocy prawa podatkowego tego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego, takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którym wypłata wynagrodzenia przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim podlega co do zasady pobraniu podatku u źródła, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między tymi dwoma państwami członkowskimi nie stanowi inaczej, jeżeli uregulowanie to nakłada na spółkę będącą rezydentem, która nie pobierze tego podatku ani nie zapłaci go organom podatkowym pierwszego państwa członkowskiego, obowiązek zapłaty niepodlegających zwrotowi odsetek za zwłokę za okres od dnia upływu terminu zapłaty podatku dochodowego do dnia, w którym spółka niebędąca rezydentem wykaże, że przesłanki pozwalające na zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są spełnione, mimo że zgodnie z tą umową spółka niebędąca rezydentem nie jest zobowiązana do zapłaty podatku w pierwszym państwie członkowskim w ogóle lub jego wysokość jest niższa niż podatek normalnie należny na mocy prawa podatkowego tego państwa członkowskiego.

Podpisy