ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

25 juli 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verrichten van diensten – Vennootschapsbelasting – Betalingen die een ingezeten vennootschap aan niet-ingezeten vennootschappen verricht voor de huur van ketelwagens – Verplichting tot inhouding van een bronbelasting over de binnenlandse inkomsten die aan een niet-ingezeten vennootschap worden uitgekeerd – Niet-nakoming – Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting – Heffing van vertragingsrente bij de ingezeten vennootschap wegens niet-betaling van de bronbelasting – Rente verschuldigd vanaf het verstrijken van de wettelijke betalingstermijn tot de datum van overlegging van het bewijs van toepasselijkheid van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting – Niet-terugvorderbare rente”

In zaak C-553/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 24 oktober 2016, ingekomen bij het Hof op 2 november 2016, in de procedure

„TTL” EOOD

tegen

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

in tegenwoordigheid van:

Varhovna administrativna prokuratura,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, A. Prechal en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 januari 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– „TTL” EOOD, vertegenwoordigd door V. Terzieva, advokat,

* Procestaal: Bulgaars.

– de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, vertegenwoordigd door A. Georgiev en S. Atanasova als gemachtigden,

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova, M. Georgieva en T. Mitova als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels, R. Lyal en P. Mihaylova als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49, 54 en 63, alsmede van artikel 65, leden 1 en 3, VWEU, artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „TTL” EOOD en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directeur van de directie „Betwistingen en tenuitvoerlegging in belasting- en socialezekerheidszaken” van Sofia, Bulgarije) (hierna: „verwerende belastingdienst in het hoofdgeding”) over de betaling, door TTL, van niet-terugvorderbare vertragingsrente wegens niet-nakoming van haar verplichting om bronbelasting in te houden op grensoverschrijdende inkomstenbetalingen ten gunste van niet-verbonden vennootschappen die in een andere lidstaat dan de Republiek Bulgarije zijn gevestigd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 5, lid 4, eerste alinea, VEU luidt:

„Krachtens het evenredigheidsbeginsel gaan de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken.”

4 Artikel 12, onder b), VEU bepaalt:

„De nationale parlementen dragen actief bij tot de goede werking van de Unie:

[...]

b) door erop toe te zien dat het beginsel van subsidiariteit wordt geëerbiedigd overeenkomstig de procedures bedoeld in het Protocol betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid”.

Bulgaars recht

5 Volgens artikel 195, lid 1, van de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting) (DV nr. 105 van 22 december 2006), in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, zijn de inkomsten van niet-ingezeten rechtspersonen uit binnenlandse bronnen, op voorwaarde dat zij niet zijn verkregen via een vaste inrichting op het Bulgaarse grondgebied, onderworpen aan een bronbelasting waarmee de belastingschuld definitief wordt voldaan. Overeenkomstig artikel 195, lid 2, van deze wet wordt de in lid 1 bedoelde bronbelasting ingehouden door de Bulgaarse rechtspersonen die de inkomsten aan niet-ingezeten rechtspersonen uitkeren. Overeenkomstig artikel 200 van deze wet bedraagt deze bronbelasting 10 %.

6 Artikel 202, lid 2, van de wet op de vennootschapsbelasting bepaalt dat wie de overeenkomstig artikel 195 van deze wet aan de bronbelasting onderworpen inkomsten uitkeert, verplicht is om de ingehouden belasting door te storten binnen een termijn van drie maanden vanaf het begin van de maand die volgt op die waarin de inkomsten zijn uitgekeerd.

7 De Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken) van 1 januari 2006 (DV nr. 105 van 29 december 2005; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht"), in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalt in artikel 18, met als opschrift „Aansprakelijkheid van personen die belastingen of sociale heffingen moeten inhouden en doorstorten":

„1) Een persoon die wettelijk verplicht is verplichte belastingen of sociale heffingen in te houden en door te storten en deze verplichting niet nakomt, is samen met de schuldenaar van de niet-ingehouden belastingen of sociale heffingen hoofdelijk aansprakelijk.

2) Indien de in lid 1 bedoelde persoon de verplichte belastingen of sociale heffingen heeft ingehouden doch niet heeft doorgestort, is hij deze verplichte belastingen of sociale heffingen verschuldigd, maar vervalt de aansprakelijkheid van de schuldenaar."

8 Artikel 175, leden 1 en 2, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„1) Op verplichtingen jegens de overheid die niet zijn betaald binnen de wettelijk bepaalde termijnen, dient rente te worden betaald tegen de in de betrokken wet vastgestelde percentages.

2) Rente dient ook te worden betaald:

1. voor overheidsvorderingen die niet correct zijn terugbetaald of verrekend, met inbegrip van alle betalingen die zijn ontvangen op basis van een verzoek om teruggaaf overeenkomstig de wetgeving inzake fiscale en sociale heffingen;

2. op een voorschot dat niet is betaald binnen de wettelijke termijn, op 31 december van het desbetreffende jaar;

3. op de verplichting van niet-ingezetenen tot betaling van bronbelasting, vanaf het verstrijken van de naar Bulgaars recht geldende termijn voor de betaling ervan tot op de datum waarop de niet-ingezetene het bewijs levert dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van een door de Republiek Bulgarije gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, ook in die gevallen waar volgens het verdrag de belasting niet of slechts in mindere mate moet worden betaald".

9 Het wetboek fiscaal procesrecht voorziet in de artikelen 135 tot en met 142 in een specifieke procedure voor de toepassing van belastingvrijstellingen die zijn toegekend in een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

10 Volgens deze procedure worden de belastingvrijstellingen toegepast nadat is bewezen dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

11 Daartoe moet overeenkomstig artikel 136 van het wetboek fiscaal procesrecht de niet-ingezetene met name bewijzen dat, wanneer de belastingschuld voor aan bronbelasting op Bulgaars grondgebied onderworpen inkomsten is ontstaan, zijn fiscale woonplaats was gelegen in de andere staat, in de zin van het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, hij over inkomsten van Bulgaarse bron beschikte en op het Bulgaarse grondgebied niet beschikte over een vaste inrichting of een vast activiteitencentrum waaraan de betrokken inkomsten daadwerkelijk zijn verbonden.

12 Volgens artikel 139 van het wetboek fiscaal procesrecht moet de niet-ingezetene, zodra de aan de bronbelasting onderworpen jaarlijkse inkomsten 100 000 Bulgaarse lev (BGN) (ongeveer 51 000 EUR) of meer bedragen, aan de Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (regionaal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten) van de plaats van vestiging van de vennootschap die de inkomsten heeft uitbetaald, overeenkomstig de nadere regels van de artikelen 139 tot en met 141 van dat wetboek het bewijs overleggen dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Overeenkomstig artikel 139 van dat wetboek moet het bewijs dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van dat verdrag, worden overgelegd samen met het verzoek om toepassing van dat verdrag.

13 Op grond van artikel 142 van het wetboek fiscaal procesrecht, met als opschrift „Bijzonder geval", moet, wanneer de aan de bronbelasting onderworpen jaarlijkse inkomsten minder dan 100 000 BGN bedragen, evenwel de persoon die de inkomsten heeft betaald, aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. In dat geval verklaart de persoon die de inkomsten heeft uitgekeerd, dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Van 2007 tot 2010 heeft de in Bulgarije ingeschreven en gevestigde vennootschap TTL met de vennootschappen GATX Dutch Holding, gevestigd in Nederland, VTG Austria GmbH, gevestigd in Oostenrijk, en GATX Reil Poland sp. z o.o., gevestigd in Polen (hierna gezamenlijk: „drie niet-ingezeten vennootschappen"), overeenkomsten gesloten voor de huur van ketelwagens en hun daarvoor huurgeld betaald. Deze vennootschappen zijn niet met TTL verbonden.

15 Blijkens de schriftelijke opmerkingen van de Bulgaarse regering bedroegen de inkomsten uit Bulgaarse bron die de vennootschappen GATX Dutch Holding en GATX Reil Poland voor elk jaar van de periode van 2007 tot 2010 hebben ontvangen, minder dan 100 000 BGN terwijl de vennootschap VTG Austria inkomsten voor een hoger bedrag heeft ontvangen.

16 Aangezien TTL was mening was dat deze inkomsten vielen onder de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Republiek Bulgarije en elk van de betrokken lidstaten, te weten het Koninkrijk der Nederlanden, de Republiek Oostenrijk en de Republiek Polen, heeft deze vennootschap geen bronbelasting ingehouden.

17 De drie niet-ingezeten vennootschappen hebben niet verzocht om een beslissing over de toepasselijkheid van de relevante verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, maar zij hebben aan TTL de bewijzen overgelegd dat was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van deze verdragen. Aangezien deze bewijzen aan TTL pas zijn overgelegd één tot vier jaar nadat de inkomsten zijn uitbetaald, namelijk op 21 maart 2011 wat de Poolse vennootschap betreft, op 28 maart 2011 wat de Oostenrijkse vennootschap betreft en op 24 augustus 2011 wat de Nederlandse vennootschap betreft, heeft TTL kunnen verklaren dat was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

18 Bij TTL is een belastingcontrole verricht, waartoe bij beslissing van 26 mei 2011 opdracht was gegeven, betreffende de periode van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2010, teneinde na te gaan of mogelijkerwijs schulden als bedoeld in artikel 195 van de wet op de vennootschapsbelasting bestonden.

19 De Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (regionaal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten te Sofia, Bulgarije) heeft op 22 oktober 2013 een navorderingsaanslag vastgesteld, die op 30 oktober daaropvolgend aan TTL is betekend.

20 In deze aanslag wordt het bestaan vastgesteld van een belastingschuld op grond van artikel 195 van de wet op de vennootschapsbelasting voor belastingjaar 2010, te vermeerderen met rente. In deze aanslag wordt ook erop gewezen dat voor de drie niet-ingezeten vennootschappen is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, GATX Dutch Holding en VTG Austria geen belasting in Bulgarije verschuldigd zijn en overeenkomstig artikel 12 van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Republiek Bulgarije en de Republiek Polen over de door TTL aan GATX Reil Poland voor de huur van de ketelwagens betaalde inkomsten bronbelasting had moeten worden ingehouden tegen het tarief van slechts 5 %, hetgeen overeenkomt met 2 231,11 BGN (ongeveer 1 140 EUR).

21 Deze aanslag meldt tevens dat rente wegens niet-betaling van de bronbelasting verschuldigd is op grond van artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht, voor de periode vanaf de datum van het verstrijken van de termijn voor betaling van de bronbelasting krachtens artikel 195 van de wet op de vennootschapsbelasting tot de datum waarop de drie niet-ingezeten vennootschappen hebben aangetoond dat was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Republiek Bulgarije en elk van de betrokken lidstaten.

22 In diezelfde navorderingsaanslag werd het bedrag aan rente bepaald op een totaal van 71 473,42 BGN (ongeveer 36 500 EUR). Ook al was naderhand aangetoond dat de belasting niet verschuldigd was, deze rente werd niet terugbetaald.

23 TTL heeft tegen de navorderingsaanslag beroep ingesteld bij de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije) en dit beroep werd verworpen bij arrest van 3 december 2014.

24 TTL heeft tegen dat arrest hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechter, de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).

25 Deze rechter merkt op dat ingevolge artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht een ingezeten vennootschap die aan bronbelasting onderworpen inkomsten uitbetaalt, rente moet betalen wanneer de in een andere lidstaat gevestigde vennootschap die deze inkomsten ontvangt, niet heeft bewezen dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Republiek Bulgarije en de lidstaat waar haar zetel is gevestigd, ook wanneer deze niet-ingezeten vennootschap volgens dat verdrag in Bulgarije geen belasting verschuldigd is of wanneer het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het Bulgaarse recht. De verwijzende rechter merkt eveneens op dat deze rente wordt geheven voor de periode tussen het verstrijken van de termijn voor betaling van de inkomstenbelasting en de datum waarop de niet-ingezeten vennootschap die de inkomsten ontvangt, bewijst dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, en dat deze rente niet-terugvorderbaar is, ook al is de betaling van inkomsten van Bulgaarse oorsprong volgens dat verdrag in Bulgarije vrijgesteld van bronbelasting.

26 Deze rechter vraagt zich af of een dergelijke bepaling en de fiscale praktijk die uit deze bepaling is gegroeid, een met het Unierecht onverenigbare beperking opleveren, gelet op met name de bepalingen van het VWEU inzake de vrijheid van vestiging (artikelen 49 en 54) en het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 en artikel 65, leden 1 en 3) in de Europese Unie.

27 Bovendien is deze rechter van oordeel dat het feit dat de vennootschap die de aan de bronbelasting onderworpen inkomsten uitkeert, rente moet betalen over de belasting die de in een andere lidstaat gevestigde vennootschap niet verschuldigd is, niet in overeenstemming te brengen is met het accessoire karakter van de renteschuld. Volgens deze rechter bestaat er naar Bulgaars recht geen enkele andere bepaling volgens welke bij niet-nakoming van de wettelijke verplichting om het bestaan van een recht te bewijzen, bij een andere persoon rente wordt geheven over een belasting die niet dient te worden betaald.

28 Deze rechter vraagt zich dan ook af of artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU alsmede het daarin neergelegde evenredigheidsbeginsel in de weg staan aan een nationale bepaling als artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht.

29 In deze context heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een nationale wettelijke bepaling als artikel 175, lid 2, punt 3, [van het wetboek fiscaal procesrecht], op grond waarvan een ingezeten vennootschap die aan bronbelasting onderworpen inkomsten uitbetaalt, verplicht is rente te betalen voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn voor de betaling van de belasting op de inkomsten tot op de datum waarop de in een andere lidstaat gevestigde niet-ingezetene het bewijs levert dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met de Republiek Bulgarije, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag de belasting niet of in geringere mate moet worden betaald, verenigbaar met artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU?

2) Zijn een wettelijke bepaling als artikel 175, lid 2, punt 3, [van het wetboek fiscaal procesrecht] en een praktijk van de belastingdienst, volgens welke van de vennootschap die aan bronbelasting onderworpen inkomsten uitbetaalt, rente kan worden geheven voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn voor de betaling van de belasting op de inkomsten tot op de datum waarop de in een andere lidstaat gevestigde niet-ingezetene het bewijs levert dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met de Republiek Bulgarije, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag de belasting niet of in geringere mate moet worden betaald, verenigbaar met de artikelen 49, 54 en 63 en artikel 65, leden 1 en 3, VWEU?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

30 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke een ingezeten vennootschap die aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap aan bronbelasting onderworpen inkomsten uitkeert, tenzij anders is bepaald in het tussen deze twee lidstaten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, rente moet betalen voor de periode tussen het verstrijken van de termijn voor betaling van de inkomstenbelasting en de datum waarop de niet-ingezeten vennootschap bewijst dat is voldaan aan

de voorwaarden voor de toepassing van dat verdrag, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag geen belasting verschuldigd is in eerstbedoelde lidstaat of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het belastingrecht van die lidstaat.

31 Volgens vaste rechtspraak is het Hof niet bevoegd om te antwoorden op een prejudiciële vraag wanneer duidelijk is dat de bepaling van Unierecht waarvan het Hof om uitlegging wordt gevraagd, geen toepassing kan vinden (arresten van 20 maart 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punt 41, en 30 juni 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, punt 20).

32 De regels van Unierecht waarvan om uitlegging wordt verzocht in het kader van de eerste vraag, zijn niet van toepassing in een situatie als in het hoofdgeding.

33 Zo heeft, ten eerste, artikel 5, lid 4, VEU betrekking op de handelingen van de instellingen van de Unie. Ingevolge de eerste alinea van die bepaling gaan, krachtens het evenredigheidsbeginsel, de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken. De tweede alinea van diezelfde bepaling betreft de instellingen van de Unie, die op grond ervan verplicht zijn het evenredigheidsbeginsel te eerbiedigen bij de uitoefening van een bevoegdheid. In casu maakt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bepaling deel uit van het door de Bulgaarse wetgever vastgestelde wetboek fiscaal procesrecht en heeft zij betrekking op de procedurele behandeling van belastingplichtigen in Bulgarije.

34 Ten tweede machtigt artikel 12, onder b), VEU, op grond waarvan de nationale parlementen actief bijdragen tot de goede werking van de Unie door erop toe te zien dat het beginsel van subsidiariteit wordt geëerbiedigd, de nationale parlementen ertoe toe te zien op de eerbiediging van dit beginsel bij de uitoefening van een bevoegdheid door de instellingen van de Unie alsmede op de goede werking van de Unie. Deze bepaling ziet niet op de nationale wetgevingen, maar op de ontwerpen voor wetgevingshandelingen van de Unie.

35 Hieruit volgt dat niet behoeft te worden geantwoord op de eerste vraag betreffende de uitlegging van artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, aangezien deze bepalingen geen toepassing vinden in een situatie als in het hoofdgeding.

Tweede vraag

Opmerkingen vooraf

36 TTL, de verwerende belastingdienst in het hoofdgeding, de Bulgaarse regering en de Europese Commissie betogen dat de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer, die zijn vervat in de artikelen 49, 54 en 63 alsmede artikel 65, leden 1 en 3, VWEU, waarop de verwijzende rechter in zijn tweede vraag doelt, gelet op de feiten van het hoofdgeding niet relevant zijn en in de onderhavige zaak niet van toepassing zijn.

37 Volgens vaste rechtspraak brengt de vrijheid van vestiging voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in andere lidstaten hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arresten van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punt 37, en 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 32).

38 Zoals met name de Bulgaarse regering opmerkt, maakt TTL, gelet op de feiten in het hoofdgeding, geen gebruik van de vrijheid van vestiging, aangezien zij op het grondgebied van het Koninkrijk der Nederlanden, de Republiek Polen en de Republiek Oostenrijk geen activiteiten uitoefent door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap. De drie niet-ingezeten vennootschappen oefenen op het Bulgaarse grondgebied geen activiteiten uit door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap. Voorts blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat die drie niet-ingezeten vennootschappen geen enkele band met TTL hebben.

39 Met betrekking tot het vrije verkeer van kapitaal zoals gewaarborgd in artikel 63, lid 1, VWEU, heeft het Hof bovendien de bij deze bepaling verboden beperkingen van het kapitaalverkeer omschreven als maatregelen die niet-ingezetenen ervan doen afzien in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van die lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 50, en 17 september 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU:C:2015:608, punt 44).

40 Niets van dit alles is in casu aangevoerd. In het hoofdgeding gaat het immers om de verplichting om aan de bron ingehouden belasting door te storten en om een renteschuld over die niet-ingehouden of te laat doorgestorte belasting te voldoen. Die belastingschuld is ontstaan als gevolg van commerciële overeenkomsten tussen een Bulgaars fiscaal ingezetene en niet-ingezetenen, op grond waarvan de Bulgaarse ingezetene betalingen heeft verricht aan deze niet-ingezetenen die dus inkomsten hebben ontvangen.

41 Volgens vaste rechtspraak belet de omstandigheid dat de verwijzende rechter zijn vraag formeel tot de uitlegging van bepaalde bepalingen van Unierecht beperkt, het Hof evenwel niet om hem alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de voor hem dienende zaak, ongeacht of die rechter daarnaar heeft verwezen in de formulering van deze vraag (zie in die zin arresten van 14 november 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, punt 28, en 30 januari 2018, X en Visser, C-360/15 en C-31/16, EU:C:2018:44, punt 55).

42 In casu blijkt uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie de verhuur van ketelwagens betreft. Aangezien de verhuur van voertuigen een dienst in de zin van artikel 57 VWEU vormt (arresten van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punt 19, en 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punt 22), moet de zaak in het hoofdgeding worden onderzocht uit het oogpunt van de vrijheid van dienstverrichting.

43 Gelet daarop moet ervan worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn tweede vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 56 VWEU, dat het vrij verrichten van diensten waarborgt, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke de betaling van inkomsten door een ingezeten vennootschap aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in beginsel is onderworpen aan een bronbelasting, tenzij anders is bepaald in het tussen die twee lidstaten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, indien deze regeling bepaalt dat de ingezeten vennootschap die deze bronbelasting heft noch doorstort aan de belastingautoriteiten van eerstbedoelde lidstaat, niet-terugvorderbare vertragingsrente moet betalen voor de periode tussen het verstrijken van de termijn voor betaling van de inkomstenbelasting en de datum waarop de niet-ingezeten vennootschap bewijst dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag de niet-ingezeten vennootschap in eerstbedoelde lidstaat geen belasting verschuldigd is of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het belastingrecht van die lidstaat.

Bestaan van een beperking van het vrij verrichten van diensten

44 Volgens vaste rechtspraak dienen de lidstaten hun bevoegdheid op het gebied van de directe belastingen uit te oefenen met eerbiediging van het Unierecht en met name van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden (arresten van 23 februari 2016, Commissie/Hongarije, C-179/14, EU:C:2016:108, punt 171, en 2 maart 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punt 45).

45 Dienaangaande zij opgemerkt dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten uitsluitend binnen één lidstaat. Volgens de rechtspraak van het Hof verlangt artikel 56 VWEU immers de afschaffing van elke beperking van de vrijheid van dienstverrichting die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (zie met name arrest van 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punten 20 en 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Als beperkingen van de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd, nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (arresten van 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punt 19, en 18 januari 2018, Wind 1014 en Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, punt 21).

47 In casu zij eraan herinnerd dat, overeenkomstig artikel 195, lid 1, van de wet op de vennootschapsbelasting de inkomsten die niet-ingezeten rechtspersonen uit een binnenlandse bron verkrijgen, voor zover ze niet worden verkregen via een vaste inrichting op het Bulgaarse grondgebied, zijn onderworpen aan een bronbelasting waarmee de belastingschuld definitief wordt voldaan. Voorts moet volgens artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht een ingezeten vennootschap die inkomsten uitkeert aan een niet-ingezeten persoon, voor alle belasting ten laste van een niet-ingezeten persoon die in beginsel onderworpen is aan bronbelasting, in geval van niet-betaling vertragingsrente betalen vanaf het verstrijken van de termijn voor de betaling van deze belasting tot de datum waarop de niet-ingezeten persoon het bewijs levert dat is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Republiek Bulgarije en de lidstaat waar die persoon gevestigd is, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag deze persoon geen belasting verschuldigd is in Bulgarije of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het Bulgaarse belastingrecht.

48 Blijkens de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen die de Bulgaarse regering ter terechtzitting heeft gemaakt, moet deze vertragingsrente enkel in het geval van grensoverschrijdende transacties worden betaald en is geen terugbetaling van deze rente mogelijk.

49 Naar Bulgaars recht bestaat dus een verschil in behandeling tussen ingezeten vennootschappen die inkomsten uitkeren in ruil voor een dienst, zoals in casu de verhuur van ketelwagens, naargelang de vennootschap die deze inkomsten ontvangt, een andere in Bulgarije gevestigde vennootschap dan wel een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap is. Een grensoverschrijdende situatie waarbij een ingezeten vennootschap gebruikmaakt van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 56 VWEU, wordt dus minder gunstig behandeld dan een binnenlandse situatie.

50 Een nationale regeling als in het hoofdgeding kan ingezeten vennootschappen ontmoedigen om een beroep te doen op de verhuurdiensten van in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, en dus een belemmering van het vrij verrichten van diensten vormen.

51 Gelet op hetgeen voorafgaat, moet worden vastgesteld dat een nationale regeling als die in het hoofdgeding een door artikel 56 VWEU in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten vormt. Derhalve moet worden onderzocht of een dergelijke beperking objectief kan worden gerechtvaardigd.

Eventuele rechtvaardiging van de beperking van de vrijheid van dienstverrichting

52 Volgens de rechtspraak van het Hof is een beperking van de vrijheid van dienstverrichting slechts aanvaardbaar indien zij een met het VWEU verenigbaar rechtmatig doel nastreeft en wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat die beperking geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken [arresten van 18 december 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, punt 101; 4 december 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punt 27, en 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 58].

53 De Bulgaarse regering en de verwerende belastingdienst in het hoofdgeding voeren aan dat de uit artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht voortvloeiende beperking van de vrijheid van dienstverrichting gerechtvaardigd is. De Bulgaarse regering beroept zich op de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de belasting te verzekeren en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, die dwingende redenen van algemeen belang vormen die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen rechtvaardigen [zie met name arresten van 30 juni 2011, Meilicke e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, punt 41; 9 oktober 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59].

54 In deze context herinneren de Bulgaarse regering en de verwerende belastingdienst in het hoofdgeding aan de doelstellingen en de functies van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling. Volgens artikel 202, lid 2, van de wet op de vennootschapsbelasting moet de ingezeten vennootschap die krachtens artikel 195 van deze wet aan bronbelasting onderworpen inkomsten uitkeert, de verschuldigde belasting doorstorten binnen een termijn van drie maanden vanaf het begin van de maand die volgt op de maand waarin deze inkomsten zijn betaald, wanneer de ontvanger van deze inkomsten gevestigd is in een lidstaat waarmee de Republiek Bulgarije een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Na afloop van deze termijn is de vennootschap die de inkomsten heeft uitgekeerd en de bronbelasting niet heeft ingehouden en doorgestort, in gebreke met de betaling van de belasting. Volgens artikel 203 van deze wet is zij ook hoofdelijk gehouden tot betaling van de aan de bron ingehouden belasting. Totdat is aangetoond dat het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, wordt de belasting verschuldigd geacht, overeenkomstig de Bulgaarse wetgeving.

55 Volgens de verwerende belastingdienst in het hoofdgeding staat op de niet-tijdige betaling van de verschuldigde belasting als sanctie de betaling, door de ingezeten vennootschap, van rente als bedoeld in artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht. Hij preciseert dat deze rente verschuldigd is los van het feit dat, overeenkomstig het toepasselijke verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, de inkomsten in Bulgarije niet belastbaar zijn. De betaling van deze rente vormt een sanctie voor het feit dat niet tijdig is aangetoond dat het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, dat de toepassing van het Bulgaarse recht uitsluit, van toepassing is.

56 Volgens de Bulgaarse regering kan met een bepaling als artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht de door het nationale recht nagestreefde doelstelling worden verwezenlijkt, namelijk het tijdig innen van de belastingen van de belastingplichtigen, zonder dat afbreuk wordt gedaan aan de door het Unierecht vastgestelde doelstellingen en beginselen. Deze bepaling strekt dus ertoe, de belastingautoriteiten in staat te stellen de inkomsten uit de vennootschapsbelasting te plannen en te voorspellen alsmede de doeltreffendheid van de inning van de belasting te waarborgen. Bovendien vormt artikel 175, lid 2, punt 3, van het wetboek fiscaal procesrecht voor belastingplichtigen een stimulans om binnen de gestelde termijn te bewijzen dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, wanneer overeenkomstig dat verdrag geen belasting verschuldigd is of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het Bulgaarse belastingrecht.

57 Met betrekking tot de gronden ter rechtvaardiging van de beperking van de vrijheid van dienstverrichting heeft het Hof, zoals in herinnering is gebracht in punt 53 van het onderhavige arrest, reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de inning van de belasting te waarborgen en de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kunnen rechtvaardigen. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat het opleggen van sancties, daaronder begrepen strafsancties, kan worden beschouwd als noodzakelijk om de daadwerkelijke naleving van een nationale regeling te waarborgen, op voorwaarde evenwel dat de aard en het bedrag van de opgelegde sanctie in elk concreet geval evenredig zijn aan de ernst van de inbreuk die de sanctie beoogt te bestraffen [zie in die zin arrest van 26 mei 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

58 In casu lijkt de noodzaak om de inning van de over grensoverschrijdende betalingen aan de bron ingehouden belasting te waarborgen en om de doeltreffendheid van de fiscale controles in grensoverschrijdende situaties als in het hoofdgeding te verzekeren, te rechtvaardigen dat sancties worden opgelegd aan vennootschappen die de belasting niet tijdig betalen en te laat de documenten overleggen waaruit blijkt dat zij zich kunnen beroepen op een vrijstelling van de verplichting om deze belasting te betalen.

59 Een nationale regeling die voorziet in een sanctie in de vorm van niet-terugvorderbare rente, berekend op basis van het bedrag van de volgens de nationale wetgeving aan de bron verschuldigde belasting en verschuldigd voor de periode vanaf de datum waarop de belasting verschuldigd wordt tot de datum waarop de documenten tot bewijs van de toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting worden overgelegd aan de belastingautoriteiten, is evenwel niet geschikt om de verwezenlijking van de in het vorige punt bedoelde doelstellingen te waarborgen ingeval is aangetoond dat overeenkomstig het toepasselijke verdrag geen belasting verschuldigd is. In een situatie als in het hoofdgeding bestaat er immers geen verband tussen, enerzijds, het bedrag van de verschuldigde rente en, anderzijds, het bedrag van de verschuldigde belasting, die niet bestaat, of de ernst van de vertraging die is opgelopen in de overlegging van deze documenten aan de belastingautoriteiten.

60 Bovendien gaat een dergelijke sanctie verder dan wat nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken, aangezien het bedrag van de verschuldigde rente buitensporig kan blijken in vergelijking met het bedrag van de verschuldigde belasting en deze rente niet-terugvorderbaar is.

61 Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is het bedrag van de rente wegens te late betaling van de belasting hetzelfde, ongeacht of de belasting uiteindelijk niet verschuldigd is dan wel of de bronbelasting verschuldigd is doch niet tijdig is betaald. In deze laatste situatie, die verschilt van die in het hoofdgeding, derven de Bulgaarse belastingautoriteiten inkomsten tijdens de periode waarin de belasting niet wordt betaald. In het hoofdgeding daarentegen staat alleen op de vertraging bij het overleggen van bewijsmateriaal een sanctie.

62 Overigens moet worden opgemerkt dat met andere mogelijkheden dezelfde doelstelling kan worden verwezenlijkt. Dit zou het geval zijn indien in terugbetaling van de vertragingsrente aan de ingezeten vennootschap zou zijn voorzien ingeval de belastingschuld zou worden herberekend en bewezen zou zijn dat in Bulgarije geen belasting verschuldigd is over de aan de niet-ingezeten vennootschap uitgekeerde inkomsten.

63 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke de betaling van inkomsten door een ingezeten vennootschap aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in beginsel is onderworpen aan bronbelasting, tenzij anders is bepaald in het tussen die twee lidstaten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, indien deze regeling bepaalt dat de ingezeten vennootschap die deze bronbelasting heft noch doorstort aan de belastingautoriteiten van eerstbedoelde lidstaat, niet-terugvorderbare

vertragingsrente moet betalen voor de periode tussen het verstrijken van de termijn voor betaling van de inkomstenbelasting en de datum waarop de niet-ingezeten vennootschap bewijst dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag de niet-ingezeten vennootschap in eerstbedoelde lidstaat geen belasting verschuldigd is of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het belastingrecht van die lidstaat.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke de betaling van inkomsten door een ingezeten vennootschap aan een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in beginsel is onderworpen aan een bronbelasting, tenzij anders is bepaald in het tussen die twee lidstaten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, indien deze regeling bepaalt dat de ingezeten vennootschap die deze bronbelasting heft noch doorstort aan de belastingautoriteiten van eerstbedoelde lidstaat, niet-terugvorderbare vertragingsrente moet betalen voor de periode tussen het verstrijken van de termijn voor betaling van de inkomstenbelasting en de datum waarop de niet-ingezeten vennootschap bewijst dat is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, ook wanneer overeenkomstig dat verdrag de niet-ingezeten vennootschap in eerstbedoelde lidstaat geen belasting verschuldigd is of het bedrag ervan lager is dan het bedrag dat normaal gesproken verschuldigd zou zijn overeenkomstig het belastingrecht van die lidstaat.

ondertekeningen