Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 30. septembra 2021 [1]

Vec C-257/20

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD
proti
Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofija, za účasti: Vărchovna administrativna prokuratura na Republika Bălgarija

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Priame dane – Spoločný systém zdaňovania uplatňovaný na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov – Článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Článok 49 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Smernica 2003/49/ES – Výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky – Platby splátok bezúročných pôžičiek – Smernica 2011/96/EÚ – Smernica 2008/7/ES – Princíp nezávislého vzťahu – Zdanenie nezaplatených úrokov zrážkovou daňou – Daňové úniky, vyhýbanie sa daňovým povinnostiam a zneužívanie daňových režimov“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec sa týka otázky, či právo Únie bráni daňovej právnej úprave členského štátu, ktorá na základe „princípu nezávislého vzťahu“ a s cieľom boja proti daňovým únikom stanovuje zdanenie formou zrážkovej dane z fiktívnych úrokov, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná zaplatiť tejto materskej spoločnosti za trhových podmienok. V súvislosti s prejednávanou vecou vzniká problém zlučiteľnosti vnútroštátnych právnych úprav proti zneužívaniu daňových režimov v oblasti priamych daní s ustanoveniami týkajúcimi sa voľného pohybu, ktorý je Súdnemu dvoru dobre známy.

2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci daňového sporu vedeného v Bulharsku, ktorý sa týka bezúročnej pôžičky premeniteľnej na kapitálový vklad, ktorú poskytol spoločnosti so sídlom v Bulharsku, konkrétne spoločnosti „Viva Telecom Bulgaria“ (ďalej len „sťažovateľka“), jej jediný spoločník, spoločnosť so sídlom v Luxembursku, InterV Investment Sàrl (ďalej len „InterV Investment“).

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

3. V prejednávanej veci má Súdny dvor rozhodnúť o súlade vnútroštátnej daňovej právnej úpravy zameranej na boj proti daňovým únikom s primárnym a sekundárnym právom Únie vo veľmi citlivej oblasti zdaňovania vnútroskupinových transakcií v rámci Európskej únie.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Pristúpenie Bulharskej republiky k Európskej únii

4. Článok 20 Protokolu o podmienkach a spôsobe prijatia Bulharskej republiky a Rumunska do Európskej únie [2] a článok 23 Aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia [3], ktoré sa týkajú prechodných opatrení, stanovujú, že opatrenia uvedené v prílohách VI k tomuto protokolu a tomuto aktu sa vo vzťahu k Bulharskej republike a Rumunsku uplatňujú za podmienok stanovených v týchto prílohách.

5. V uvedených prílohách nazvaných v prvom prípade „Zoznam uvedený v článku 20 protokolu: prechodné opatrenia – Bulharsko“ a v druhom prípade „Zoznam uvedený v článku 23 Aktu o pristúpení: prechodné opatrenia – Bulharsko“ sa v oddieloch 6 bodoch 3 nazvaných „Dane“ odkazuje na smernicu 2003/49/ES [4], zmenenú smernicou 2004/76/ES [5]:

„Bulharsko je oprávnené neuplatňovať ustanovenia článku 1 [smernice 2003/49] do 31. decembra 2014. Počas uvedeného prechodného obdobia, daňová sadzba uplatňovaná na výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov združeným spoločnostiam iného členského štátu alebo trvalému podniku združenej spoločnosti členského štátu, ktorý sa nachádza v inom členskom štáte, nesmie presiahnuť do 31. decembra 2010 10 % a na nasledujúce roky do 31. decembra 2014 nesmie presiahnuť 5 %.“

2. Smernica 2003/49

6. Odôvodnenia 2 a 4 smernice 2003/49 znejú takto:

„(2) Táto požiadavka v súčasnosti nie je splnená s ohľadom na/v súvislosti s výplat úrokov a licenčných poplatkov; vnútroštátne daňové zákony, prípadne v spojení s dvojstrannými alebo viacstrannými dohodami, nemusia vždy zaručovať odstránenie dvojitého zdaňovania a ich uplatňovanie na príslušné spoločnosti často predstavuje záťaž v podobe administratívnych formalít a problémov s peňažnými tokmi.

…

[2] Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 29.

[3] Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203, ďalej len „akt o pristúpení“.

[4] Smernica Rady z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380).

[5] Smernica Rady z 29. apríla 2004, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2003/49 (Ú. v. EÚ L 157, 2004, s. 106; Mim. vyd. 09/002, s. 23).

(4) Zrušenie zdaňovania výplat úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, v ktorom tieto príjmy vznikajú či už sú vyberané zrážkou zo základu, alebo vyrubením dane, je najvhodnejším prostriedkom odstránenia uvedených formalít a problémov a zabezpečenia rovnosti prístupu s ohľadom na/v súvislosti s daní k vnútroštátnym a cezhraničným transakciám; preto je obzvlášť potrebné zrušiť takéto dane vzťahujúce sa na takéto výplaty vykonávané medzi združenými spoločnosťami rozdielnych členských štátov, rovnako ako medzi trvalými podnikmi takýchto spoločností.“

7. Článok 1 tejto smernice s názvom „Rozsah platnosti a postup“ stanovuje:

„1. Výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte sú oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na uvedené výplaty v uvedenom štáte či už zrážkou zo základu, alebo vyrubením za podmienky, že vlastník požitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu.

2. Výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským štátom [vykonaná spoločnosťou niektorého členského štátu – *neoficiálny preklad*] alebo trvalým podnikom sídliacim v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte, ďalej len ‚štát pôvodu‘.

…

4. Spoločnosť niektorého členského štátu sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech, a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec.

…“

8. V článku 2 uvedenej smernice, nazvanom „Vymedzenie úrokov a licenčných poplatkov“, sa v písmene a) stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

a) termín ‚úroky‘ označuje príjem z pohľadávok každého druhu, bez ohľadu na to, či sú zabezpečené hypotékou, alebo nie a či zahrňujú podiel na dlžníkových ziskoch, alebo nie, a najmä príjem z cenných papierov a príjem z dlhopisov alebo obligácií vrátane prémií a ziskov spojených s takýmito cennými papiermi, dlhopismi alebo obligáciami; penále za oneskorené výplaty sa nepovažujú za úroky.“

9. Článok 4 tej istej smernice s názvom „Výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky“ stanovuje:

„1. Štát pôvodu nie je povinný zabezpečiť prospechy tejto smernice v týchto prípadoch:

a) výplaty, ktoré sa považujú za rozdeľovanie ziskov alebo splácanie kapitálu na základe práva štátu pôvodu;

…

d) výplaty z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania.

2. Ak z dôvodu zvláštneho vzťahu medzi platcom a vlastníkom požitku v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov alebo medzi jedným z nich a niektorou inou osobou suma úrokov alebo licenčných poplatkov presahuje sumu, ktorá by bola bývala dohodnutá platcom a vlastníkom požitkov v neprítomnosti takéhoto vzťahu, ustanovenia tejto smernice sa uplatňujú iba na túto druhú sumu, ak takáto suma jestvuje.“

10. Článok 5 smernice 2003/49, nazvaný „Podvod a zneužívanie“, stanovuje:

„1. Táto smernica nebráni uplatňovaniu domácich ustanovení alebo ustanovení založených na dohode potrebných na zabránenie podvodu alebo zneužívaniu.

2. Členské štáty v prípade transakcií, u ktorých je hlavnou pohnútkou alebo jednou z hlavných pohnútok daňový únik, vyhýbanie sa daniam alebo zneužívanie, odoberú prospechy plynúce z tejto smernice alebo odmietnu uplatňovanie tejto smernice.“

3. Smernica 2008/7/ES

11. Článok 3 smernice 2008/7/ES[6], nazvaný „Kapitálové vklady“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice a s výhradou článku 4 sa za ‚kapitálové vklady‘ považujú tieto transakcie:

…

h) zvýšenie majetku kapitálovej spoločnosti prostredníctvom služieb poskytovaných spoločníkom, ktoré nemá za následok zvýšenie kapitálu spoločnosti, ale v jeho dôsledku dôjde k zmene práv spoločníkov alebo zvýšeniu [alebo môže dôjsť k zvýšeniu hodnoty – *neoficiálny preklad*] podielov spoločnosti;

i) poskytnutie úveru kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ nárok na podiel na zisku spoločnosti;

j) poskytnutie úveru kapitálovej spoločnosti spoločníkom, jeho manželom alebo manželkou alebo jeho dieťaťom, ako aj treťou osobou, pokiaľ za takýto úver spoločník ručí, za podmienky, že daný úver plní rovnakú funkciu ako zvýšenie kapitálu spoločnosti.“

12. Článok 5 tejto smernice, nazvaný „Transakcie, na ktoré sa nevzťahuje nepriama daň“, v odseku 1 stanovuje:

„Členské štáty neuplatňujú na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane, pokiaľ ide o:

a) kapitálové vklady;

b) úvery alebo poskytovanie služieb, ktoré sú súčasťou kapitálových vkladov;

…“

[6] Smernica Rady z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 2008, s. 11).

4. Smernica 2011/96/EÚ

13. Odôvodnenia 3 až 5 smernice 2011/96/EÚ[7] znejú takto:

„(3) Cieľom tejto smernice je oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti.

(4) Zoskupovanie spoločností rozličných členských štátov môže byť potrebné na to, aby sa v rámci Únie vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo efektívne fungovanie takéhoto vnútorného trhu. Takéto operácie by nemali byť brzdené obmedzeniami, nevýhodami alebo deformáciami vznikajúcimi najmä z daňových predpisov členských štátov. Je preto potrebné, vzhľadom na takéto vzájomné zoskupovanie spoločností v rozličných štátoch, stanoviť daňové pravidlá, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, aby sa umožnilo podnikom prispôsobiť sa požiadavkám vnútorného trhu s cieľom zvýšiť ich produktivitu a posilniť ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni.

(5) Uvedené zoskupovanie môže viesť k vytváraniu skupín materských spoločností a ich dcérskych spoločností.“

14. Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

…

b) na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto členského štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch;

…

2. Členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice.

Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.

3. Na účely odseku 2 sa opatrenie alebo súbor opatrení nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom nie sú zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu.

4. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení vyžadovaných na predchádzanie daňovým únikom, daňovým podvodom alebo zneužívaniu.“

[7] Smernica Rady z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8), zmenená smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (Ú. v. EÚ L 21, 2015, s. 1) (ďalej len „smernica 2011/96“).

15. Článok 5 tejto smernice stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od zrážkovej dane.“

B. Bulharské právo

16. Článok 1 bod 4 zakon za korporativnoto podochodno oblagane (zákon o dani z príjmov právnických osôb) [8] (ďalej len „ZKPO“) stanovuje:

„Tento zákon upravuje daň z príjmov, na ktoré sa vzťahuje tento zákon, dosiahnutých tuzemskými a zahraničnými právnickými osobami v Bulharskej republike.“

17. Článok 5 ZKPO stanovuje:

„(1) Zisky sa zdaňujú daňou z príjmov právnických osôb.

(2) Príjmy tuzemských a zahraničných právnických osôb uvedených v tomto zákone sa zdaňujú daňou vyberanou zrážkou.“

18. Článok 12 ods. 5 ZKPO stanovuje:

„Nižšie uvedené príjmy dosiahnuté tuzemskými právnickými osobami, tuzemskými samostatne zárobkovo činnými osobami alebo zahraničnými právnickými osobami alebo zahraničnými samostatne zárobkovo činnými osobami prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo konkrétneho miesta podnikania v tuzemsku, alebo vyplácané zahraničným právnickým osobám tuzemskými fyzickými osobami alebo zahraničnými fyzickými osobami, ktoré majú v Bulharsku konkrétne miesto podnikania, sa považujú za tuzemské príjmy:

1. úroky, vrátane úrokov zahrnutých v splátkach lízingu;

…“

19. Článok 16 ZKPO s názvom „Daňový únik“ stanovuje:

„(1) (… účinné od 1. januára 2010) Ak bol jeden alebo viac právnych úkonov, vrátane právnych úkonov medzi osobami, ktoré nie sú navzájom prepojené, urobený za predpokladov, ktoré vedú k daňovému úniku, základ dane sa určí bez prihliadnutia na tieto právne úkony, jednotlivé okolnosti ich vzniku alebo na ich právnu formu; základom dane je základ dane, ktorý by vznikol, keby bol vykonaný zvyčajný právny úkon zodpovedajúceho druhu za obvyklé trhové ceny a bol by zameraný na ten istý hospodársky výsledok bez toho, aby to viedlo k daňovému úniku.

(2) Za daňový únik sa považuje aj:

…

[8] DV č. 105 z 22. decembra 2006.

3. využitie alebo poskytnutie úveru s úrokovou sadzbou, ktorá sa odlišuje od obvyklej trhovej úrokovej sadzby v čase uskutočnenia právneho úkonu, vrátane prípadov bezúročných pôžičiek alebo inej časovo obmedzenej bezodplatnej finančnej pomoci, ako aj odpustenie úveru alebo splatenie úverov nesúvisiacich s vlastnou činnosťou na vlastný účet;

…“

20. Článok 20 ZKPO s názvom „Sadzba dane“ stanovuje:

„Sadzba dane z príjmov právnických osôb je 10 %.“

21. Tretia časť ZKPO s názvom „Zrážková daň“ zahŕňa okrem iného články 195 až 202a.

22. Článok 195 ZKPO s názvom „Zrážková daň z príjmov zahraničných právnických osôb“ stanovuje:

„(1) (… účinné od 1. januára 2011) Príjmy zahraničných právnických dosiahnuté v tuzemsku… podliehajú zrážkovej dani, zaplatením ktorej je daň s konečnou platnosťou vyrovnaná.

(2) Daň podľa odseku 1 sa zrazí právnickým osobám so sídlom v Bulharsku…, ktoré poskytujú príslušné platby zahraničným právnickým osobám…

…

(6) Zrážkovej dani nepodliehajú:

…

3. (… účinné od 1. januára 2015) príjmy z úrokov, autorskoprávnych poplatkov a licenčných poplatkov za predpokladov podľa odsekov 7 až 12;

…

(7) (… účinné od 1. januára 2015) Príjmy z úrokov, autorskoprávnych poplatkov a licenčných poplatkov nepodliehajú zrážkovej dani, ak sú súčasne splnené nasledujúce predpoklady:

…

(11) (… účinné od 1. januára 2015) Odseky 7, 8, 9 a 10 sa nevzťahujú na:

1. príjmy, ktoré predstavujú rozdelenie zisku alebo splácanie istiny;

…

4. príjmy z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny, alebo ak k ich splateniu dôjde po viac ako 50 rokoch odo dňa vydania;

…

7. príjmy z právnych úkonov, v prípade ktorých je hlavnou pohnútkou alebo jednou z hlavných pohnútok daňový únik alebo vyhýbanie sa daniam.“

23. Článok 199 ZKPO, nazvaný „Základ pre výpočet zrážkovej dane z príjmov zahraničných právnických osôb“, v odseku 1 stanovuje:

„Základom pre výpočet dane z príjmov uvedených v článku 195 ods. 1, ktorá sa zrazí pri zdroji, je hrubá suma týchto príjmov…“

24. Článok 200 ZKPO s názvom „Sadzba dane“ v odseku 2 v znení účinnom od 1. januára 2011 stanovoval:

„… Sadzba dane z príjmu podľa článku 195 je 10 %, okrem prípadov podľa článku 200a.“

25. S účinnosťou od 1. januára 2015 bolo toto ustanovenie zmenené takto:

„… Sadzba dane z príjmu podľa článku 195 je 10 %.“

26. Článok 200a ZKPO v znení účinnom od 1. januára 2011, v znení zmien a doplnení od 1. januára 2014 až do jeho zrušenia s účinnosťou od 1. januára 2015, stanovil:

„(1) Sadzba dane z príjmu z úrokov, autorskoprávnych poplatkov a licenčných poplatkov je 5 %, ak sú súčasne splnené tieto predpoklady:

…

(5) Odseky 1 až 4 sa nevzťahujú na:

1. príjmy, ktoré predstavujú rozdelenie zisku alebo splácanie istiny;

…

4. príjmy z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny, alebo ak k ich splateniu dôjde po viac ako 50 rokoch odo dňa vydania;

…“

27. Článok 202a, nazvaný „Prepočítanie zrážkovej dane“, v znení účinnom od 1. januára 2010, v odsekoch 1 až 4 stanovoval[9]:

„(1) …Zahraničná právnická osoba, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu Európskej únie alebo iného štátu dohody o Európskom hospodárskom priestore, má právo zvoliť si prepočítanie zrážkovej dane, pokiaľ ide o príjmy uvedené v článku 12 ods. 2, 3, 5 a 8. Ak sa zahraničná právnická osoba rozhodne pre prepočítanie zrážkovej dane, toto prepočítanie sa vzťahuje na všetky príjmy uvedené v článku 12 ods. 2, 3, 5 a 8, ktoré dosiahla v danom zdaňovacom období.

(2) Ak sa zahraničná právnická osoba rozhodne pre prepočítanie zrážkovej dane z príjmov, ktoré dosiahla, prepočítaná daň sa rovná dani z príjmov právnických osôb, ktorá by bola splatná z týchto

[9] Obsah tohto ustanovenia neposkytol vnútroštátny súd, ale daňová správa (čiastočne) a bulharská vláda (v celom rozsahu) vo svojich písomných pripomienkach.

príjmov, ak by ich dosiahla tuzemská právnická osoba. V prípade, že zahraničná právnická osoba vynaložila výdavky na dosiahnutie príjmov v zmysle prvej vety, z ktorých by sa platila daň z nákladov, pokiaľ by ich vynaložila tuzemská právnická osoba, suma prepočítanej dane sa zvýši o túto daň.

(3) Ak výška zrážkovej dane stanovenej v článku 195 ods. 1 presiahne výšku dane prepočítanej v súlade s odsekom 2, vráti sa rozdiel do výšky zrážkovej dane stanovenej v článku 195 ods. 1, ktorú si zahraničná osoba nemôže odpočítať od dane splatnej v štáte svojho sídla.

(4) V podanom ročnom daňovom priznaní sa uvedie, či sa zvolilo prepočítanie zrážkovej dane. Zahraničná osoba podáva daňové priznanie na Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Sofija [Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy – Sofia, Bulharsko] do 31. decembra roku nasledujúceho po roku, v ktorom boli príjmy dosiahnuté.“

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdnym dvorom

28. Sťažovateľka 22. novembra 2013 ako príjemca pôžičky uzatvorila so svojím jediným spoločníkom, spoločnosťou InterV Investment, zmluvu o pôžičke, na základe ktorej jej táto spoločnosť ako poskytovateľ pôžičky poskytla bezúročnú premeniteľnú pôžičku, ktorej splatnosť má nastať 60 rokov po tom, ako táto dohoda nadobudne právne účinky (ďalej len „sporná pôžička“). V uvedenej dohode sa stanovilo, že povinnosť príjemcu pôžičky splatiť pôžičku zanikne kedykoľvek po poskytnutí financovania, ak sa poskytovateľ pôžičky rozhodne vložiť dlhovanú sumu pôžičky do základného kapitálu príjemcu pôžičky ako nepeňažný vklad.

29. Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy (ďalej len „daňová správa“) rozhodnutím zo 16. októbra 2017 vydala sťažovateľke dodatočný platobný výmer, ktorým jej podľa článku 195 ods. 2 ZKPO uložila povinnosť zaplatiť zrážkovú daň z určitých príjmov z úrokov vyplatených spoločnosti InterV Investment za obdobie od 14. februára 2014 do 31. marca 2015.

30. Daňová správa, ktorá zistila, že ku dňu daňovej kontroly nebola sporná pôžička premenená na kapitál [10] a že príjemca pôžičky nesplatil túto pôžičku ani nezaplatil úroky, dospela k záveru, že došlo k právnemu úkonu, ktorý viedol k „daňovému úniku“ v zmysle článku 16 ods. 2 bodu 3 ZKPO, podľa ktorého sa za daňový únik považuje aj využitie alebo poskytnutie úveru s úrokovou sadzbou, ktorá sa odlišuje od obvyklej trhovej úrokovej sadzby v čase uskutočnenia právneho úkonu vrátane prípadov bezúročných pôžičiek. Daňová správa vo svojom rozhodnutí stanovila trhovú úrokovú sadzbu, ktorá sa má uplatniť na pôžičku na účely vypočítania úrokov, ktoré príjemca pôžičky nezaplatil, a následne z nich vymerala 10 % zrážkovú daň.

31. Administrativen săd Sofija (Správny súd Sofia, Bulharsko), na ktorý sťažovateľka podala žalobu, ktorou spochybnila zákonnosť napadnutého rozhodnutia, rozsudkom z 29. marca 2019 zamietol túto žalobu s odôvodnením, že poskytnutá pôžička predstavuje finančný majetok príjemcu pôžičky, ktorý z dôvodu neplatenia úrokov vytvoril zisk, zatiaľ čo poskytovateľovi pôžičky vznikla hospodárska strata, keďže o tieto úroky prišiel. Podľa tohto súdu sa vypožičaná suma použila na splatenie určitých finančných záväzkov príjemcu pôžičky uvedených v zmluve o pôžičke, a teda nepredstavovala položku vlastného imania.

32. Sťažovateľka podala na vnútroštátny súd, Varchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), kasačný opravný prostriedok, ktorým sa domáhala zrušenia uvedeného rozsudku.

[10] Táto premena sa uskutočnila 31. októbra 2018.

33. Na podporu tohto kasačného opravného prostriedku sťažovateľka tvrdila, že zrážková daň bola vybraná z fiktívnych príjmov z úrokov, pričom sa nezohľadnil obchodný záujem na poskytnutí bezúročnej pôžičky, ktorého existencia bola preukázaná. Ďalej tvrdila, že na zaplatenie úrokov zo spornej pôžičky nemala prostriedky a že InterV Investment bola v čase uzatvorenia zmluvy o pôžičke jediným vlastníkom imania. Sťažovateľka tiež tvrdila, že článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO odporuje judikatúre Súdneho dvora, lebo neumožňuje účastníkom zmluvy o bezúročnej pôžičky preukázať, že majú prípustné hospodárske dôvody na poskytnutie pôžičky.

34. Subsidiárne sťažovateľka tvrdila, že keďže Bulharská republika využila možnosť stanovenú v článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49, na základe ktorej môžu členské štáty vyňať z pôsobnosti tejto smernice úroky z pôžičiek, ktoré sa z daňového hľadiska považujú za príjmy z kapitálových nástrojov, uplatní sa smernica 2011/96, ktorá sa týka tohto druhu príjmov. Podľa článku 5 tejto smernice sa pritom zisky, ktoré dcérska spoločnosť rezident rozdeľuje svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, oslobodzujú od zrážkovej dane. Sťažovateľka ďalej uviedla, že sporná pôžička predstavuje kapitálový vklad v zmysle článku 3 písm. h) až j) smernice 2008/7, ktorý podľa článku 5 tejto smernice nepodlieha žiadnej nepriamej dani.

35. V tejto súvislosti Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Pripúšťajú zásada proporcionality podľa článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) [ZEÚ] a právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom podľa článku 47 Charty základných práv Európskej únie [ďalej len ‚Charta‘] také ustanovenie vnútroštátnej právnej úpravy, akým je článok 16 ods. 2 bode 3 [ZKPO]?

2. Predstavujú platby úrokov podľa článku 4 ods. 1 písm. d) smernice [2003/49] rozdelenie zisku, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice [2011/96]?

3. Uplatňujú sa ustanovenia článku 1 ods. 1 písm. b), článku 1 ods. 3 a článku 5 smernice [2011/96] na platby týkajúce sa bezúročnej pôžičky, ktorej dátum splatnosti je 60 rokov od uzavretia dohody o nej a na ktorú sa vzťahuje článok 4 ods. 1 písm. d) smernice [2003/49]?

4. Pripúšťajú článok 49 a článok 63 ods. 1 a 2 [ZFEÚ], článok 1 ods. 1 písm. b), článok 1 ods. 3 a článok 5 smernice [2011/96], ako aj článok 4 ods. 1 písm. d) smernice [2003/49] ustanovenia vnútroštátneho práva, akými sú článok 195 ods. 1, článok 200 ods. 2… a článok 200a ods. 1 a ods. 5 bode 4 ZKPO (zrušený), v znení účinnom od 1. januára 2011 do 1. januára 2015, a článok 195 ods. 1, článok 195 ods. 6 bod 3 a článok 195 ods. 11 bod 4 ZKPO v znení účinnom po 1. januári 2015? Pripúšťajú daňovú prax, podľa ktorej nezaplatené úroky z bezúročnej pôžičky, ktorú dcérskej spoločnosti so sídlom v tuzemsku poskytla materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte a ktorá je splatná 60 rokov po 22. novembri 2013, podliehajú zrážkovej dani?

5. Pripúšťa článok 3 ods. 1 písm. h) až j), článok 5 ods. 1 písm. a) a b), článok 7 ods. 1 a článok 8 smernice [2008/7] ustanovenia vnútroštátneho práva, akými sú článok 16 ods. 1 a 2 bod 3 a článok 195 ods. 1 ZKPO týkajúce sa uplatnenia zrážkovej dane na fiktívny príjem z úrokov určený v rámci bezúročnej pôžičky, ktorú spoločnosti so sídlom v tuzemsku poskytla spoločnosť iného členského štátu, ktorá je jediným spoločníkom dlžníka?

6. Porušuje prebratie smernice [2003/49] od roku 2011 – pred uplynutím prechodného obdobia stanoveného v prílohe VI oddiele ‚Dane' bode 3 aktu a protokolu k zmluve o pristúpení Bulharskej republiky k Európskej únii – do článku 200 ods. 2 a článku 200a ods. 1 a ods. 5 bodu 4 ZKPO, ktoré stanovujú sadzbu dane vo výške 10 % namiesto maximálnej sadzby 5 % upravenej v akte a v protokole k zmluve o pristúpení, zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery?“

36. Písomné pripomienky predložili sťažovateľka, daňová správa, bulharská vláda a Európska komisia. Títo účastníci konania tiež ústne predniesli svoje vyjadrenia na pojednávaní, ktoré sa konalo 30. júna 2021.

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

37. Vnútroštátny súd sa svojimi šiestimi otázkami v podstate pýta, či je zrážková daň v rozpore po prvé s primárnym právom Únie vyplývajúcim z článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, článku 47 Charty a článkov 49 a 63 ZFEÚ (prvá a štvrtá otázka) a/alebo po druhé so sekundárnym právom Únie vyplývajúcim zo smernice 2003/49 (druhá, tretia, štvrtá a šiesta otázka), smernice 2011/96 (druhá, tretia a štvrtá otázka) a smernice 2008/7 (piata otázka).

38. Skôr, ako pristúpim k právnej analýze otázok položených vnútroštátnym súdom, je namieste uviesť nasledujúce úvodné poznámky.

1. Daňová suverenita členských štátov a právo Únie

39. Pripomínam, že podľa judikatúry Súdneho dvora platí, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov a nevyžaduje sa harmonizovaný prístup k týmto daniam, členské štáty musia túto právomoc uplatňovať v súlade s právom Únie.[11] Táto judikatúra tiež pripúšťa, že ustanovenia týkajúce sa slobôd stanovených v Zmluvách môžu obmedzovať právo členského štátu určiť podmienky a pravidlá zdaňovania príjmov štátnych príslušníkov iných členských štátov, ktoré dosahujú činnosťou vykonávanou na území členského štátu zdanenia.[12]

40. Treba tiež poznamenať, že hoci majú členské štáty autonómiu, pokiaľ ide o zistenie daňového úniku, Súdny dvor rozhodol, že na to, aby bolo možné konštatovať, že cieľom určitej vnútroštátnej právnej úpravy je zamedziť daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu, jej osobitným cieľom musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytváraní vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej podstaty, ktorých účelom je neoprávnene dosiahnuť daňovú výhodu[13].

[11] Pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21), a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 29).

[12] Pozri rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 24).

[13] Pozri rozsudok z 20. decembra 2017, Deister Holding a Juhler Holding (C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, bod 60).

2. Medzinárodná daňová prax a právo Únie

a) Ustanovenia proti zneužívaniu daňových režimov

41. Cieľ odstrániť dvojité zdanenie bez vytvorenia možnosti nezdanenia alebo nižšieho zdanenia v dôsledku vyhýbania sa daňovej povinnosti alebo daňovému úniku – najmä prostredníctvom využívania schém hľadania najvýhodnejších daňových podmienok – je cieľom daňovej politiky sledovaným na medzinárodnej úrovni.

42. Prejavuje sa to najmä v súvislosti s medzinárodnými dohovormi v daňovej oblasti, ktoré obsahujú ustanovenia na zamedzenie „zneužívania daňových režimov“, podľa ktorých sa v prípade daňového úniku alebo zneužitia daňového režimu neuplatnia ustanovenia, ktoré priznávajú práva daňovníkovi. Takéto ustanovenia boli prevzaté tak do práva Únie, ako aj do vnútroštátneho právneho poriadku viacerých členských štátov, ako to dokazuje prejednávaná vec.

43. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora daňovník nemôže požívať práva či výhody vyplývajúce z práva Únie v prípade, že príslušná operácia je z hospodárskeho hľadiska čisto umelá a jej cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu. [14]

44. Chcel by som tiež poznamenať, že smernice 2003/49 a 2011/96, ktorých sa týkajú prejudiciálne otázky, majú spoločný cieľ predchádzať vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a umožniť členským štátom nielen prijať opatrenia potrebné na predchádzanie tomuto druhu podvodov, ale aj odňať výhody vyplývajúce z týchto smerníc, alebo odmietnuť uplatniť ich v prípade daňového úniku alebo zneužitia daňového režimu.

b) Princíp nezávislého vzťahu

45. Cieľom princípu nezávislého vzťahu (*arm's length principle*) – ktorý je obsiahnutý okrem iného v článku 9 Modelovej daňovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) [15] a ktorý odráža konsenzus členov tejto organizácie – je zaručiť, aby sa vo vzťahu k daňovníkom pôsobiacim v rámci skupiny obchodných spoločností uplatňovalo rovnaké zaobchádzanie ako vo vzťahu k daňovníkom, ktorí na trhu obchodujú samostatne v rámci všeobecného režimu dane z príjmov právnických osôb.

46. Tento princíp uznal aj Súdny dvor, ktorý v daňových veciach aj v iných veciach, ktoré sa netýkajú daní, rozhodol, že princíp nezávislého vzťahu predstavuje vhodné kritérium na odlíšenie umelej konštrukcie od skutočných hospodárskych transakcií a v tomto kontexte predstavuje objektívny prvok, prostredníctvom ktorého bude možné posúdiť, či je hlavným účelom predmetnej transakcie získať daňovú výhodu. [16]

[14] Pozri rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 109 a citovaná judikatúra).

[15] *Modelová daňová zmluva OECD o príjmoch a majetku z roku 2017* o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a kapitálu zameraná na odstránenie dvojitého zdanenia v súvislosti s daňami z príjmu a z kapitálu bez vytvárania príležitostí na nezdanenie alebo zdaňovanie znížené daňovými únikmi alebo únikmi, v znení uverejnenom OECD 21. novembra 2017.

[16] Pozri rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 86), a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 81).

B. O prvej prejudiciálnej otázke

47. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO v rozpore s článkom 5 ods. 4 a článkom 12 písm. b) ZEÚ, ako aj právom na účinný prostriedok nápravy a na prístup k nestrannému súdu zakotveným v článku 47 Charty.

48. Najprv treba uviesť, že podľa článku 5 ods. 4 ZEÚ sa zásada proporcionality uplatňuje na „obsah a formu činnosti Únie“, zatiaľ čo článok 12 písm. b) ZEÚ sa týka úlohy národných parlamentov pri dodržiavaní zásady subsidiarity. Tieto ustanovenia tak stanovujú zásady, ktorými sa musí riadiť vykonávanie legislatívneho procesu Únie, a nie členských štátov. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že nie je potrebné odpovedať na podobnú otázku, akú položil ten istý vnútroštátny súd v inej pomerne nedávnej veci, lebo tieto ustanovenia sa netýkajú vnútroštátnej právnej úpravy a neuplatňujú sa na situáciu, akou je situácia dotknutá vo veci samej [17].

49. Pokiaľ ide ďalej o právo na účinný prostriedok nápravy podľa článku 47 Charty, z ustálenej judikatúry vyplýva, že požiadavky vyplývajúce z ochrany základných práv sú záväzné pre členské štáty len v prípadoch, keď majú tieto štáty uplatňovať právo Únie. [18]

50. Článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO stanovuje, že využitie alebo poskytnutie úveru s úrokovou sadzbou, ktorá sa odlišuje od obvyklej trhovej úrokovej sadzby v čase uskutočnenia právneho úkonu, vrátane prípadov bezúročných pôžičiek, predstavuje vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Týmto ustanovením bulharskej právnej úpravy sa nepreberá smernica Únie, ani sa neuplatňuje, resp. nevykonáva žiadne iné ustanovenie práva Únie.

51. Z rovnakých dôvodov a vzhľadom na článok 51 Charty treba konštatovať, že ustanovenia Charty sa neuplatňujú na také ustanovenie bulharského daňového práva, ktorým sa neuplatňuje právo Únie.

52. V dôsledku toho navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 5 ods. 4, článok 12 písm. b) ZEÚ a článok 47 Charty sa majú vykladať v tom zmysle, že sa neuplatnia na výklad článku 16 ods. 2 bodu 3 ZKPO, keďže sa týmto posledným uvedeným ustanovením nevykonáva právo Únie.

C. O druhej prejudiciálnej otázke

53. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či platenie úrokov uvedené v článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49 môže predstavovať rozdeľovanie zisku, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice 2011/96.

54. Pokiaľ ide o smernicu 2003/49, pripomínam, že cieľom tejto smernice, ktorou sa harmonizujú priame dane s cieľom umožniť hospodárskym subjektom využívať výhody vnútorného trhu, je v súlade s odôvodneniami 2 až 4 odstrániť dvojité zdanenie, pokiaľ ide o výplaty úrokov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov a zabezpečiť, aby tieto výplaty podliehali iba jednému zdaneniu v jednom členskom štáte, prostredníctvom zákazu zdanenia úrokov v členskom štáte pôvodu, na úkor skutočného príjemcu vlastníka požitkov v podobe týchto úrokov [19].

[17] Pozri rozsudok z 25. júla 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, body 30 až 35).

[18] Pozri rozsudok z 19. septembra 2013, Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, bod 70 a citovaná judikatúra).

[19] Pozri rozsudky z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, body 24, 25 a 28), a z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 85, 86 a 108).

55. Po prvé vzniká otázka, či fiktívne úroky, ako sú tie, ktoré v prejednávanej veci stanovila daňová správa, môžu patriť do pôsobnosti smernice 2003/49 a či sa môžu považovať za „výplaty úrokov“ v zmysle článku 1 bodu 1 a článku 2 písm. a) tejto smernice, a to práve v konkrétnom prípade dotknutom vo veci samej, keď nebola vykonaná žiadna konkrétna výplata.

56. Treba zdôrazniť, že smernica 2003/49, ako vyplýva z jej odôvodnenia 5, sa vzťahuje na „výplaty“. Pripomínam tiež, že v článku 1 s názvom „Rozsah platnosti a postup“ táto smernica jasne určuje „vlastníka požitkov v podobe úrokov“ nachádzajúceho sa v ďalšom členskom štáte, ktorý prijíma „výplatu vykonanú“ spoločnosťou so sídlom v štáte pôvodu.

57. Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že vzhľadom na to, že článok 2 písm. a) smernice 2003/49 definuje úroky ako „príjem z pohľadávok každého druhu“, len „skutočný“ príjemca [vlastník požitkov] môže poberať úroky, ktoré predstavujú príjmy z týchto pohľadávok, a že preto sa pojem „vlastník požitkov v podobe úrokov“ v zmysle tejto smernice má vykladať v tom zmysle, že označuje subjekt, ktorý má „skutočný“ hospodársky prospech z úrokov, „ktoré mu boli vyplatené“, a teda môže slobodne určiť, ako budú použité. [20]

58. Ak daňová správa stanoví a zdaní fiktívne úroky z bezúročnej pôžičky [21], poskytovateľ pôžičky nedostane žiadne úroky, a preto ho podľa môjho názoru nemožno považovať za „vlastníka požitkov“ v podobe úrokov.

59. Po druhé by som chcel zdôrazniť, že v každom prípade, ak by sme aj pripustili, že fiktívne úroky možno považovať za „výplaty úrokov“ v zmysle smernice 2003/49, na tieto výplaty, keďže sa týkajú bezúročnej pôžičky so splatnosťou 60 rokov po uzavretí zmluvy o pôžičke, sa vzťahuje výnimka stanovená v článku 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, ktorá vyníma z pôsobnosti tejto smernice „výplaty z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania“. Doba trvania spornej pôžičky pritom bola 60 rokov, čiže smernica 2003/49 nie je na prejednávanú vec uplatniteľná.

60. Po tretie a na záver by som pre úplnosť rád uviedol, že podľa môjho názoru je tiež potrebné zohľadniť skutočnosť, že smernica 2003/49 sleduje dvojaký cieľ, a to na jednej strane odstránenie dvojitého zdaňovania [22] a na druhej strane boj proti zneužívaniu daňových režimov a daňovým únikom [23].

61. S cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu cezhraničných výplat úrokov je teda zakázané zdaniť úroky v štáte pôvodu na úkor vlastníka požitkov v podobe týchto úrokov [24]. Možnosť dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo byť v rozpore so smernicou 2003/49, však v prejednávanej veci neexistuje, lebo fiktívne úroky stanovené daňovou správou nemôžu byť zdanené v Luxembursku, keďže tieto sumy neboli prevedené na materskú spoločnosť.

62. Pokiaľ ide o riziko daňových únikov a zneužitia daňových režimov, článok 5 ods. 1 smernice 2003/49 nebráni uplatneniu vnútroštátnych predpisov, ktoré sú potrebné na zamedzenie daňovým únikom a zneužívaniu daňových režimov. Ďalej by som chcel poznamenať, že prikloniť sa k výkladu, ktorý navrhuje navrhovateľka, by znamenalo pripustiť obchádzanie vnútroštátnej

[20] Pozri rozsudok z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, bod 27).

[21] Poznamenávam, že účelom stanovenia a zdanenia fiktívnych úrokov je zdaniť výhodu vyplývajúcu z bezúročnej pôžičky poskytnutej dlžníkovi.

[22] Pozri odôvodnenia 2 až 4 smernice 2003/49.

[23] Pozri článok 5 smernice 2003/49.

[24] Pozri rozsudok z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, body 24, 25 a 28).

daňovej právnej úpravy. V praxi by to znamenalo, že prepojené spoločnosti by si mohli brať pôžičky (alebo uzatvárať iné druhy vnútroskupinových transakcií) v rozpore s vnútroštátnym právom a následne sa dovolávať práva Únie s cieľom obísť vnútroštátnu daňovú právnu úpravu (a prípadne aj dane). Takýto výklad by však bol v rozpore s cieľmi tejto smernice vrátane boja proti daňovým únikom. [25]

63. Vzhľadom na vyššie uvedené zastávam názor, že ustanovenia smernice 2003/49 nemožno uplatniť v prípade, o aký ide vo veci samej.

64. Navrhujem preto odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že článok 4 smernice 2003/49 sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby sa platenie úrokov, ako sú úroky uvedené v článku 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, považovali za „rozdeľovanie zisku“, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice 2011/96.

D. O tretej prejudiciálnej otázke

65. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sú článok 1 ods. 1 písm. b) a ods. 3 a článok 5 smernice 2011/96 uplatniteľné na platby splátok bezúročnej pôžičky, ktorá sa stane splatnou 60 rokov po uzavretí zmluvy a ktorá spadá pod právnu úpravu článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49.

66. Pokiaľ ide o smernicu 2011/96, pripomínam, že cieľom tejto smernice je oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami so sídlom v členských štátoch ich materských spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti a uľahčiť tak zoskupovanie spoločností na úrovni Únie. [26]

67. Z tohto hľadiska článok 1 ods. 1 písm. b) smernice 2011/96 stanovuje, že táto smernica sa uplatňuje na „rozdeľovanie zisku“ v cezhraničnom styku dcérskou spoločnosťou svojej materskej spoločnosti.

68. Poznamenávam, že pojem „rozdeľovanie zisku“ sám osebe nie je v tejto smernici vymedzený.

69. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že členský štát, kde má sídlo spoločnosť, ktorá vypláca úroky z pôžičky materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, môže oprávnene zaobchádzať s úrokmi zaplatenými touto spoločnosťou ako s rozdeleným ziskom. [27] Tento záver sa však uplatnil v situácii, keď dcérska spoločnosť skutočne zaplatila úroky za úver, čo nie je prípad prejednávanej veci.

70. Domnievam sa preto, že fiktívne úroky, ktoré stanovila daňová správa len na účely zdanenia transakcie, ktorá sa podľa vnútroštátneho práva považuje za skrytú, nemožno považovať za „rozdeľovanie zisku“ v zmysle smernice 2011/96, najmä keď v skutočnosti nebola medzi týmito dvoma spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny vykonaná žiadna výplata úrokov.

[25] Pozri rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 109 a citovaná judikatúra).

[26] Pozri rozsudok z 2. apríla 2020, GVC Services (Bulharsko) (C-458/18, EU:C:2020:266, bod 31).

[27] Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 89).

71. Poznamenávam tiež, že rovnako ako v prípade smernice 2003/49, jedným z hlavných cieľov smernice 2011/96 je predchádzanie dvojitému zdaneniu, ako aj zneužívaniu daňových režimov a únikom v daňovej oblasti. V tejto súvislosti odkazujem na úvahy rozvedené v bodoch 61 a 62 vyššie, ktoré sa vzťahujú *mutatis mutandis* na smernicu 2011/96.

72. Z vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že smernica 2011/96 nie je uplatniteľná na takú situáciu, akou je situácia dotknutá vo veci samej.

73. Navrhujem preto odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku tak, že smernica 2011/96 sa má vykladať v tom zmysle, že nie je uplatniteľná na zrážkovú daň z fiktívnych príjmov z úrokov z bezúročnej pôžičky, ktorú materská spoločnosť poskytla svojej dcérskej spoločnosti.

E. O štvrtej prejudiciálnej otázke

74. Štvrtá otázka pozostáva z dvoch hlavných častí, ktoré treba oddeliť.

75. Prvá časť sa týka otázky, či je zdanenie údajných výplat úrokov z bezúročnej pôžičky pri zdroji v súlade so smernicou 2003/49 a s oslobodením od zrážkovej dane podľa smernice 2011/96. Druhá časť sa týka rovnakej otázky, avšak vzhľadom na požiadavky stanovené v článku 49 a článku 63 ods. 1 a 2 ZFEÚ.

76. V tomto ohľade je v súlade s nedávnym rozsudkom Súdneho dvora (veľká komora) v spojených veciach N Luxembourg 1 a i. [28] predovšetkým potrebné rozlišovať dva predpoklady.

77. Prvý predpoklad je, že neuplatniteľnosť režimu oslobodenia od zrážkovej dane podľa smernice 2003/49 vyplýva z konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 tejto smernice. V rámci tohto predpokladu sa spoločnosť rezident v členskom štáte nemôže vzhľadom na judikatúru spomenutú v bode 43 vyššie dožadovať slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť vnútroštátnu právnu úpravu zdanenia úrokov vyplácaných v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte. Vzhľadom na to, že smernica 2011/96 obsahuje v článku 1 ods. 2 obdobné ustanovenie, ako je článok 5 smernice 2003/49, pokiaľ ide o jej neuplatniteľnosť pri podvode alebo zneužití, domnievam sa, že tento prípad sa musí uplatniť *mutatis mutandis* aj na smernicu 2011/96.

78. Druhý predpoklad je, že neuplatniteľnosť režimu oslobodenia od zrážkovej dane podľa smernice 2003/49 (a analogicky neuplatniteľnosť smernice 2011/96) vyplýva zo skutočnosti, že podmienky uplatnenia tohto režimu oslobodenia nie sú splnené bez toho, aby sa konštatovala existencia podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 smernice 2003/49 (alebo článku 1 ods. 2 smernice 2011/96). Za takéhoto predpokladu je potrebné overiť, či sa článok 49 a článok 63 ods. 1 a 2 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá sa týka zdaňovania uvedených úrokov. [29]

79. Na úvod poznamenávam, že otázka vnútroštátneho súdu sa týka len zlučiteľnosti článkov 195, 200 a 200a ZKPO, ktoré upravujú pravidlá výberu zrážkovej dane a postup opätovného posúdenia a vrátenia dane, ktoré môžu využiť nerezidenti, s článkom 49 a článkom 63 ods. 1 a 2 ZFEÚ.

[28] Pozri rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 155).

[29] Pozri rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 156).

80. Domnievam sa však, že posúdenie tejto otázky by sa nemalo obmedzovať len na vyššie uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva, ale že je potrebné prihliadnuť na celý bulharský daňový režim uplatňovaný na spoločnosti nerezidentov[30]. Navrhujem preto zahrnúť do nasledujúcej analýzy tak článok 16 ZKPO (ktorý stanovuje pravidlá zdaňovania spoločností nerezidentov v prípade porušenia princípu nezávislého vzťahu), ako aj článok 199 ZKPO (ktorý sa týka základu zrážkovej dane z príjmov spoločností nerezidentov) a článok 202a (ktorý stanovuje režim prepočítania a vrátenia zrážkovej dane, ktorý môžu využiť spoločnosti nerezidenti).

81. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že pri preskúmavaní treba vychádzať nielen čisto formálne z oslobodenia od určitého druhu dane, ale treba prihliadnuť na celý daňový kontext zdaňovania spoločností nerezidentov, a teda vykonať úplné (hmotnoprávne) preskúmanie.[31]

1. O smerniciach 2003/49 a 2011/96

82. Odpoveď na túto otázku, pokiaľ ide o smernice 2003/49 a 2011/96, bola poskytnutá v rámci navrhovaných odpovedí na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku, v ktorých som dospel k záveru, že tieto otázky sa na skutkové okolnosti prejednávanej veci nevzťahujú.[32]

2. O článkoch 49 a 63 ZFEÚ

83. Na účely poskytnutia odpovede na štvrtú otázku položenú vnútroštátnym súdom treba najprv posúdiť, či články 49 a 63 ZFEÚ bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej režim automaticky uplatňovaný na spoločnosti nerezidentov neumožňuje týmto spoločnostiam, na rozdiel od režimu uplatňovaného na spoločnosti rezidentov, odpočítať náklady spojené s dotknutou pôžičkou. V prípade kladnej odpovede treba posúdiť, po prvé či takéto rozdielne zaobchádzanie možno odstrániť jednak mechanizmom opätovného posúdenia a vrátenia dane, ktorý môžu využívať spoločnosti rezidenti, a po druhé, či rozdielne zaobchádzanie môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade však uplatnenie tohto obmedzenia musí byť vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na jeho dosiahnutie.

a) Príslušné ustanovenia Zmluvy o FEÚ

84. V rozsahu, v akom sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na zlučiteľnosť dotknutej bulharskej právnej úpravy s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu (články 49 a 63 ZFEÚ), treba v prvom rade určiť, na základe ktorého z týchto ustanovení Zmluvy treba túto právnu úpravu posúdiť.

85. Poznamenávam, že otázky týkajúce sa daňového zaobchádzania s úrokmi a kapitálovými príjmami vyplácanými medzi spoločnosťami z dvoch členských štátov môžu v zásade patriť do pôsobnosti tak voľného pohybu kapitálu[33], ako aj slobody usadiť sa a v tomto poslednom prípade najmä, ak bola pôžička dohodnutá medzi prepojenými spoločnosťami, pričom spoločnosť

[30] Týmto záverom nie je dotknutá výhradná právomoc vnútroštátneho súdu, pokiaľ ide o výklad vnútroštátnych právnych predpisov.

[31] Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 29 a nasl.).

[32] Pozri body 53 až 73 vyššie.

[33] Pozri rozsudok z 3. októbra 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 14 a citovaná judikatúra).

z jedného členského štátu vlastní majetkovú účasť na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorá jej umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti [34].

86. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na účely určenia, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna, alebo druhá sloboda pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy. [35]

87. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO sa vzťahuje na všetky situácie, keď sa poskytujú bezúročné pôžičky nielen medzi prepojenými spoločnosťami, a to bez ohľadu na veľkosť majetkovej účasti spoločnosti poskytujúcej úver na základnom imaní príjemcu pôžičky. Na prvý pohľad by z toho malo vyplynúť, že štvrtú otázku treba posúdiť z hľadiska voľného pohybu kapitálu.

88. Domnievam sa však, že so zreteľom na skutkový rámec prejednávanej veci je predmetnú bulharskú právnu úpravu potrebné posúdiť z hľadiska slobody usadiť sa. Okrem toho, že InterV Investment bola v čase uzatvorenia spornej pôžičky jediným spoločníkom sťažovateľky, totiž z vlastností pôžičky, najmä doby jej trvania a podmienok jej splácania, vyplýva, že mohla byť uzatvorená len medzi prepojenými spoločnosťami. Niet teda pochýb o tom, že medzi týmito spoločnosťami existuje vzťah vzájomnej závislosti, ktorý umožňuje spoločnosti InterV Investment vykonávať prostredníctvom jej majetkovej účasti na základom imaní sťažovateľky určitý vplyv na jej rozhodnutia a rozhodovať o jej činnosti.

89. Takýto prístup je napokon v súlade s judikatúrou Súdneho dvora v mnohých veciach, v ktorých mali dotknuté vnútroštátne právne predpisy spoločné znaky s bulharskou právnou úpravou. V tejto súvislosti poznamenávam, že vo veci SGI Súdny dvor skúmal so zreteľom na slobodu usadiť sa belgickú právnu úpravu, ktorá umožňovala daňovej správe zahrnúť do zisku spoločnosti rezidenta na účely dane z príjmov fiktívne úroky z bezúročnej pôžičky poskytnutej dcérskej spoločnosti nerezidentovi z dôvodu, že aj keď sa táto právna úprava vzťahovala aj na iné než len prepojené spoločnosti, situácia, o akú išlo v uvedenej veci, sa týkala prepojených spoločností [36].

90. Hoci sa prikláňam k tomu, že je vhodnejšie posudzovať štvrtú otázku z hľadiska slobody usadiť sa, je rovnako možné posudzovať vnútroštátnu právnu úpravu z hľadiska voľného pohybu kapitálu.

91. Aj keď som sa rozhodol posúdiť zlučiteľnosť dotknutých vnútroštátnych opatrení z hľadiska slobody usadiť sa, rovnaké závery, aké sú uvedené ďalej v texte, by vyplynuli aj v prípade, že by sa táto otázka posudzovala z hľadiska voľného pohybu. Rovnako ako sloboda usadiť sa totiž aj voľný pohyb kapitálu zakazuje opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch [37].

92. Napokon aj za predpokladu, že dotknutá vnútroštátna právna úprava by mala obmedzujúce účinky na voľný pohyb kapitálu, také účinky by boli nevyhnutným dôsledkom prekážky slobody usadiť sa, a neodôvodňujú nezávislé preskúmanie tej istej právnej úpravy vzhľadom na článok 63 ZFEÚ [38].

[34] Pozri rozsudok zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, bod 47 a citovaná judikatúra).

[35] Pozri rozsudok z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 25 a citovaná judikatúra).

[36] Pozri rozsudok z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, body 25 až 37).

[37] Pozri rozsudok z 30. apríla 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatúra).

[38] Pozri uznesenie z 10. mája 2007, Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, bod 25).

b) Zakladajú články 195 a 199 ZKPO diskrimináciu medzi spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi?

93. Podľa ustálenej judikatúry má článok 49 ZFEÚ zabezpečiť spoločnostiam výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte a zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta ich sídla [39] a všeobecne akékoľvek neodôvodnené obmedzenie výkonu tejto slobody [40].

94. Zo znenia článku 16 ods. 2 bodu 3 ZKPO pritom vyplýva, že toto ustanovenie sa vzťahuje na všetky bezúročné pôžičky bez ohľadu na to, či sa poskytujú len medzi spoločnosťami rezidentmi alebo aj medzi spoločnosťami nerezidentmi. Okrem toho je nesporné, že sa uplatňuje rovnaká 10 % sadzba dane bez ohľadu na to, či je poskytovateľom pôžičky spoločnosť rezident alebo spoločnosť nerezident.

95. Zo znenia článkov 195 a 199 ZKPO však vyplýva, že na spoločnosti nerezidentov, ktoré uzavreli takéto druhy transakcií, sa uplatní rozdielne daňové zaobchádzanie. Zatiaľ čo fiktívne úroky z pôžičky poskytnutej spoločnosťou nerezidentom podliehajú zrážkovej dani, ktorá predstavuje okamžité a konečné zdanenie bez možnosti odpočítať náklady spojené s poskytnutím tejto pôžičky, zdanenie fiktívnych úrokov z pôžičky poskytnutej spoločnosťou rezidentom formou dane z príjmu právnických osôb závisí od zisku alebo straty tejto spoločnosti po zohľadnení prípadných nákladov spojených s poskytnutím tejto pôžičky.

96. V tejto fáze mojej analýzy pripomínam, že judikatúra Súdneho dvora obsahuje veľké množstvo rozsudkov, ktoré sa zaoberali touto problematikou, a to tak z hľadiska voľného pohybu kapitálu, ako aj z hľadiska slobody usadiť sa. Presnejšie v rade vecí, ktorých skutkové okolnosti sú podobné skutkovým okolnostiam veci samej, Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej je spoločnosť nerezident zdaňovaná zrážkovou daňou, ktorú zráža u zdroja spoločnosť rezident z úrokov, ktoré jej vypláca spoločnosť nerezident, pričom nie je možné odpočítať také náklady, ako sú náklady na úroky, ktoré priamo súvisia s dotknutou činnosťou poskytnutia pôžičky, zatiaľ čo sa takáto možnosť odpočítania priznáva spoločnostiam rezidentom, ktorým vypláca úroky iná spoločnosť rezident, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa. [41] Súdny dvor dospel k rovnakému záveru aj v súvislosti s voľným pohybom kapitálu. [42]

97. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že takéto rozdielne pravidlá výpočtu dane môže predstavovať obmedzenie patriace do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ.

98. Prejednávaná vec sa však líši od uvedených vecí v tom, že bulharské právo zrejme v článku 202a ZKPO stanovuje postup, ktorý umožňuje, aby sa na spoločnosti nerezidentov uplatňovalo rovnaké zaobchádzanie v oblasti daní ako na spoločnosti rezidentov. Pred preskúmaním prípadnej odôvodnenosti diskriminačného opatrenia zavedeného článkami 195 a 199 ZKPO je preto potrebné najprv preskúmať, či článok 202a tohto zákona umožňuje odstrániť vyššie uvedené rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a so spoločnosťami nerezidentmi.

[39] Pozri rozsudok z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 39 a citovaná judikatúra).

[40] Pozri rozsudok z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, bod 33 a citovaná judikatúra).

[41] Pozri rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, body 29 a 55); z 3. októbra 2006; FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, bod 42), a z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, bod 23).

[42] Pozri rozsudky zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 57), a z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 17).

c) Umožňuje článok 202a ZKPO odstrániť diskriminačné prvky daňového režimu, ktorý sa vzťahuje na nerezidentov v súlade s článkami 195 a 199 tohto zákona?

1) O rozsahu pôsobnosti článku 202a ZKPO

99. Z písomných pripomienok daňovej správy a bulharskej vlády vyplýva, že článok 202a ZKPO stanovuje mechanizmus umožňujúci spoločnostiam nerezidentom zvoliť si daňový režim zavedený pre spoločnosti rezidentov. Tento postup im tak údajne umožňuje jednak odpočítať také náklady, ako sú náklady na úroky, ktoré priamo súvisia s dotknutou činnosťou poskytnutia pôžičky, a jednak dosiahnuť vrátenie zrážkovej dane alebo oslobodenie od nej v prípade vykázania straty.

100. Daňová správa a bulharská vláda tvrdia, že ak by sa sťažovateľka v prejednávanej veci rozhodla pre tento režim, nebola by v Bulharsku zdanená daňou z príjmov právnických osôb, pretože (podľa toho, čo tvrdí sťažovateľka) v príslušnom období bola stratová.

101. Sťažovateľka má pochybnosti o vhodnosti postupu stanoveného v článku 202a ZKPO na zmiernenie diskriminácie, ktorá podľa nej existuje aj v prípade, že si podnik nerezident zvolil možnosť uplatnenia tohto ustanovenia, lebo postup vrátenia dane nie je okamžitý.

102. Na základe spresnení poskytnutých sťažovateľkou, daňovou správou a bulharskou vládou na pojednávaní možno postup opätovného posúdenia a vrátenia dane stanovený v článku 202a ZKPO zhrnúť nasledovne.

103. Postup podľa článku 202a ZKPO sa neuplatní automaticky. Na to, aby spoločnosť nerezident mohla tento postup využiť, musí si ho výslovne zvoliť tým, že ho uvedie vo svojom daňovom priznaní. Aj v prípade, že sa spoločnosť rozhodne pre túto možnosť, odvedie sa zrážková daň v súlade s režimom stanoveným v článkoch 195 a 199 ZKPO, čo znamená, že daň sa zrazí priamo pri zdroji z jej hrubých príjmov. Spoločnosť nerezident bude môcť dosiahnuť vrátenie dane až neskôr, ak sa po opätovnom posúdení jej situácie daňovou správou preukáže jej stratová situácia.

104. Pokiaľ ide o dĺžku konania o opätovnom posúdení a vrátení dane podľa článku 202a ZKPO, na pojednávaní vyšlo najavo, že naň existujú protichodné názory, keďže na jednej strane sťažovateľka tvrdí, že toto konanie môže byť veľmi zdĺhavé, a na druhej strane daňová správa a bulharská vláda spochybňujú existenciu neprimerane dlhej lehoty v súvislosti s týmto konaním.

105. K opisu režimu vrátenia dane stanovenému v článku 202a ZKPO treba uviesť nasledujúce pripomienky.

106. Po prvé zo znenia článku 202a ods. 1 v spojení s článkom 202a ods. 2, 3 a 4 ZKPO vyplýva, že tento režim umožňuje spoločnostiam rezidentom požiadať o opätovné posúdenie dane, ktorá už bola zrazená pri zdroji, v súlade s pravidlami vzťahujúcimi sa na spoločnosti rezidentov. Toto ustanovenie má zrejme zosúladiť – alebo aspoň zblížiť – daňové zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi a daňové zaobchádzanie so spoločnosťami so sídlom v Bulharsku.

107. V tejto súvislosti poznamenávam, že Súdny dvor už rozhodol, že právo na odpočítanie sa môže materializovať po vybratí dane pri zdroji, formou vrátenia zlomku zrazenej dane.[43]

[43] Pozri rozsudok z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 42).

108. Treba však konštatovať, že bez ohľadu na túto možnosť poskytnutú spoločnostiam nerezidentom pretrváva riziko, že spoločnosti rezidenti môžu získať daňovú výhodu. Z toho, ako sa zdá, vyplýva, že spoločnostiam rezidentom môže byť poskytnutá výhoda peňažného toku, keďže v prípade stratovej situácie nemusia na rozdiel od spoločností nerezidentov platiť daň z fiktívnych úrokov.

109. Konkrétne v prípade spoločnosti nerezidenta, ktorá vykázala stratu, zodpovedá toto „znevýhodnenie v oblasti peňažných tokov“ časovému oneskoreniu medzi dátumom zrážky dane a dátumom vrátenia preplatku dane daňovou správou.

110. Domnievam sa, že rozsah výhody peňažného toku, ktorá vyplýva z tohto rozdielneho zaobchádzania a ktorá môže predstavovať prvok diskriminácie, úzko závisí od vnútroštátnych procesných predpisov a od praxe daňovej správy pri vykonávaní postupu stanoveného v článku 202a ZKPO. Ak teda doba trvania konania opätovnom posúdení a prípadnom vrátení dane presahuje primeranú lehotu, ako to tvrdila sťažovateľka na pojednávaní, môže byť výhoda v oblasti peňažných tokov, ktorú má spoločnosť rezident oproti spoločnosti nerezidentovi, značná, a z tohto dôvodu môžu predstavovať diskrimináciu alebo prekážku voľného pohybu kapitálu. Naopak, ak je táto doba trvania primeraná, takéto opatrenie môže zmierniť alebo napraviť diskrimináciu medzi spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi. Poznamenávam, že skutočnosť, že bulharská právna úprava stanovuje úroky z omeškania, by mohla potenciálne zmierniť túto diskrimináciu v súvislosti s peňažným tokom, pokiaľ uvedená doba trvania nebude dlhá.

111. V tejto súvislosti by som chcel zdôrazniť, že posúdenie existencie prípadného nevýhodného zaobchádzania s úrokmi vyplácanými spoločnostiam nerezidentom sa musí vykonať v každom hospodárskom roku individuálne [44].

112. Po druhé treba tiež spresniť, že okrem otázky doby trvania konania o vrátení dane je pri preskúmavaní vykonania článku 202a ZKPO potrebné zohľadniť všetky skutočnosti, ktoré môžu viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi. Hoci cieľom tohto článku je zaviesť rovnaké zaobchádzanie s týmito dvoma druhmi spoločností, čo by v zásade malo vylúčiť nerovnaké zaobchádzanie (okrem vyššie konštatovanej výhody v súvislosti s peňažným tokom), treba zabezpečiť, aby jeho vykonávanie nevytváralo iné formy diskriminácie. Tento bod tak úzko súvisí s pravidlami platenia dane stanovenými v bulharskom práve, ktoré upravuje daň z príjmov právnických osôb vrátane periodicity platieb a možnosti odkladu platby dane alebo získania iných úľav, ktoré by mohli zvýšiť konštatovanú výhodu peňažného toku. Ak by napríklad bulharské právo umožňovalo spoločnosti rezidentovi v stratovej situácii upraviť alebo odložiť zaplatenie dane na nasledujúce ziskové účtovné obdobie, mohlo by to zvýšiť jej výhodu v oblasti likvidity [peňažných tokov] v porovnaní so spoločnosťou nerezidentom [45].

113. Po tretie a nakoniec sa domnievam, že v praxi bude miera, do akej je toto ustanovenie spôsobilé zmierniť túto diskrimináciu, závisieť aj od schopnosti jednak spoločnosti nerezidenta preukázať odpočítateľné náklady, ktoré uplatňuje, a jednak daňového orgánu štátu sídla spoločnosti, ktorá je príjemcom pôžičky, v prejednávanej veci Bulharska, vykonať účinnú

[44] Pozri rozsudky z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 41), a z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943, body 30 a 52).

[45] Pozri rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943, bod 34).

kontrolu. V tejto súvislosti poznamenávam, že ani vnútroštátny súd ani účastníci konania vo veci samej sa neodvolávali na existenciu dvojstrannej dohody medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Bulharskou republikou, ktorá by upravovala takúto situáciu.

114. Postup umožňujúci zabezpečiť, aby nedochádzalo k diskriminácii vo vzťahu k spoločnostiam nerezidentom, a zároveň zaručiť schopnosť daňových orgánov kontrolovať, či vzniknuté náklady odôvodňujú vrátenie dane, sa pritom môže zakladať len na spolupráci a výmene informácií medzi daňovými orgánmi dotknutých členských štátov (alebo tretích krajín). Ďalej by som chcel poznamenať, že okrem dvojstranných zmlúv uzatvorených medzi členskými štátmi je takáto spolupráca upravená aj smernicou 2011/16/EÚ[46], ktorej cieľom je najmä zabrániť dvojitému zdaneniu, ako aj nezdaneniu, ktoré môže vyplynúť zo situácií, ako sú daňové úniky alebo zneužitie daňových režimov[47].

115. Vnútroštátnemu súdu teda v zásade prináleží, aby so zreteľom na vyššie uvedené spresnenia a s prihliadnutím na procesné predpisy a vnútroštátnu správnu prax v oblasti daní preskúmal, či rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi pri uplatnení článku 202a ZKPO môže predstavovať výhodu v oblasti peňažných tokov.

2) O objektívnej porovnateľnosti daňovej situácie spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov

116. Podľa ustálenej judikatúry môže diskriminácia vyplývať len z uplatnenia odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo z uplatnenia toho istého pravidla na rôzne situácie.[48]

117. Pokiaľ ide v prvom rade o článok 16 ZKPO, niet pochýb o tom, že toto ustanovenie sa vzťahuje rovnako tak na spoločnosti rezidentov, ako aj na spoločnosti nerezidentov.

118. Ako však bolo opísané vyššie, hoci zrážkovej dani podliehajú spoločnosti rezidenti aj spoločnosti nerezidenti, pravidlá výpočtu dane pre tieto dva druhy spoločností sa líšia. Bulharská daňová právna úprava tak zavádza rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi, ktoré sú zdaňované zrážkovou daňou z ich hrubých príjmov podľa článkov 195 a 199 ZKPO (ktoré navyše predstavujú automaticky uplatniteľný režim) a so spoločnosťami rezidentmi, ktoré sú zdanené zrážkovou daňou z ich čistých príjmov.

119. Hoci Súdny dvor v rozsudku Truck Center rozhodol, že rozdielne zaobchádzanie spočívajúce v uplatnení odlišných techník zdanenia podľa miesta sídla zdaniteľnej osoby sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné[49], je namieste uviesť, že na rozdiel od vyššie citovanej veci, keď sa sporný preddavok na daň z hnuteľného majetku vyberal iba z úrokov vyplatených spoločnostiam nerezidentom, ktoré boli ich príjemcami, v konaní vo veci samej uplatniteľná právna úprava podriaďuje daňovníkov rezidentov, ako aj daňovníkov nerezidentov rovnakému spôsobu výberu dane z dividend, a to zrážkovej dani[50].

[46] Smernica Rady z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1).

[47] Ako dokazuje medzinárodná daňová prax, takýto mechanizmus je vhodný na zamedzenie dvojitému zohľadneniu odpočítateľných nákladov, keďže v prípade, že ho používa prvý štát, tento štát môže overiť náklady na dosiahnutie príjmov, ktoré boli zohľadnené pri výpočte dane zaplatenej v druhom štáte. Je tiež bežné, že v rámci takéhoto mechanizmu môžu daňové orgány jedného štátu informovať štát, ktorého rezidentom je daňovník s čiastočnou daňovou povinnosťou, o žiadosti tohto daňovníka o vrátenie dane.

[48] Pozri rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 30).

[49] Pozri rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, bod 41).

[50] Pozri rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 72).

120. Hneď, ako členský štát stanoví, že rovnakej dani podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, pokiaľ ide o úroky, ktoré im vypláca spoločnosť so sídlom v tomto štáte, situácie týchto dvoch kategórií daňovníkov sa začnú podobať, a preto sa vo vzťahu k nim musí uplatniť rovnocenné daňové zaobchádzanie [51].

121. Treba uviesť, že zo znenia článkov 195 a 199 ZKPO vyplýva, že výhoda v oblasti peňažných tokov poskytnutá spoločnostiam rezidentom sa nevzťahuje na spoločnosti nerezidentov. Možnosť stanovená v článku 202a ZKPO by mohla zabezpečiť dosiahnutie tohto cieľa, s výhradou konštatovaní uvedených v bodoch 109 až 115 vyššie.

3) O fakultatívnej povahe článku 202a ZKPO

122. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátny systém obmedzujúci slobody pohybu je stále nezlučiteľný s právom Únie, hoci by bolo jeho uplatnenie len fakultatívne, keďže existencia voľby, ktorá by prípadne umožnila dosiahnuť súlad situácie s právom Únie, nemôže sama osebe odstrániť protiprávnosť systému, ktorý stále zahŕňa mechanizmus zdanenia nezlučiteľný s týmto právom. [52]

123. Vzniká teda otázka, či sa má režim stanovený v článku 202a ZKPO považovať za fakultatívny, pričom v takom prípade nemôže odstrániť diskriminačné účinky režimu stanoveného v článkoch 195 a 199 ZKPO.

124. Treba spresniť, že Komisia na pojednávaní tvrdila, že režim stanovený v článku 202a ZKPO by sa nemal považovať za fakultatívny vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora, a najmä na rozsudky Gielen [53] a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daň z kapitálového zisku z predaja nehnuteľností) [54], ale skôr za mechanizmus vrátenia dane.

125. Poznamenávam, že uvedené dve veci sa líšia od veci samej najmä v dvoch ohľadoch. V prvom rade je pravda, že na rozdiel od dotknutého bulharského režimu mala voľba zo strany zdaniteľných osôb v uvedených dvoch veciach priamy vplyv na daň, ktorá im bola uložená. Podľa sporného bulharského režimu však bude spoločnosť nerezident zdanená zrážkovou daňou zo svojich hrubých príjmov bez ohľadu na to, ktorý z dvoch možných daňových režimov si zvolí. Až neskôr sa jej daňová situácia opätovne posúdi a prípadne jej bude vrátená daň, a to za predpokladu, že si zvolila režim stanovený v článku 202a ZKPO. Treba tiež zdôrazniť, že na rozdiel od prejednávanej veci neboli vyššie uvedené veci predložené v kontexte možného daňového zneužitia daňového režimu alebo daňového úniku.

126. Domnievam sa však, že fakultatívnu povahu článku 202a ZKPO nemožno spochybniť.

127. O jej fakultatívnej povahe svedčí už samotná skutočnosť, že daňovník si môže zvoliť z dvoch rôznych režimov, a to bez ohľadu na to, aké daňové zaobchádzanie z nich pre neho vyplýva. To platí najmä v prípade, keď mechanizmom, ktorý je nezlučiteľný s právom Únie, je mechanizmus, ktorý sa uplatní automaticky, ak daňovník neuskutoční žiadnu voľbu, ako to je podľa všetkého v prejednávanej veci.

[51] Pozri rozsudok z 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, body 38 a 39), a uznesenie z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, neuverejnené, EU:C:2012:463, body 31 a 32 a citovaná judikatúra).

[52] Pozri rozsudok z 8. júna 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, bod 42 a citovaná judikatúra).

[53] Pozri rozsudok z 18. marca 2010 (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 43 a citovaná judikatúra).

[54] Pozri rozsudok z 18. marca 2021 (C-388/19, EU:C:2021:212, bod 45).

128. Domnievam sa tiež, že fakultatívnu povahu mechanizmu zavedeného článkom 202a ZKPO pre daňovníka nespochybňuje ani skutočnosť, že zodpovedá skôr mechanizmu vrátenia dane v rámci jej zrazenia pri zdroji.

d) O odôvodneniach

129. Poslednou otázkou, ktorá vzniká, je, či rozdielne zaobchádzanie uplatňované vo vzťahu k spoločnostiam nerezidentom môže byť odôvodnené. Na to je potrebné preskúmať a) či bulharská právna úprava sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a či je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, b) či je táto úprava spôsobilá zabezpečiť dosiahnutie dotknutého cieľa a c) či nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

130. V tejto súvislosti daňová správa a bulharská vláda tvrdia, že sporná právna úprava sleduje primeraným spôsobom legitímne politické ciele, ktoré vychádzajú najmä zo zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (1) a predchádzania daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (2).

1) O odôvodnení spočívajúcom v zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi

131. Súdny dvor rozhodol, že vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno uznať ako odôvodnenie obmedzenia základných slobôd najmä vtedy, ak cieľom dotknutého systému je predchádzať konaniam, ktoré môžu ohroziť právo členského štátu uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam vykonávaným na jeho území[55].

132. Pripomínam, že takýto cieľ je vyjadrením daňovej suverenity členských štátov. Predmetná právomoc zahŕňa aj právo štátu chrániť svoje daňové príjmy, a to najmä pokiaľ ide o zisky dosiahnuté na jeho území (zásada teritoriality) a práva štátu prijať autonómnu daňovú právnu úpravu (zásada autonómie).[56]

133. Vzhľadom na neexistenciu harmonizácie spadá vyberanie priamych daní za súčasného stavu práva Únie pod právomoc členských štátov. Členským štátom tiež prináleží určiť kritériá pre vzájomné rozdelenie svojich daňových právomocí prostredníctvom uzatvorenia dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia alebo prostredníctvom jednostranných opatrení.[57]

134. Ako uviedla generálna advokátka Kokott vo veci N Luxembourg 1 a i.[58], v prípade zahraničných skutkových okolností totiž nie je vždy isté, že príjemca svoje príjmy aj riadne zdaní. Spravidla sa totiž štát sídla príjemcu úrokov len málokedy dozvie o týchto príjmoch zo zahraničia, ak neexistujú funkčné informačné systémy výmeny informácií medzi daňovými orgánmi. V takom prípade teda povinnosť platiť zrážkovú daň zo základu v štáte sídla úrokového dlžníka je teda osobitnou technikou zdanenia s cieľom v zásade zabezpečiť (minimálne) zdanenie príjemcu úrokov.

[55] Pozri rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 45).

[56] Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Allianzgi-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] Pozri rozsudok z 5. júla 2005, D. (C-376/03, EU:C:2005:424, body 50 a 51 a citovaná judikatúra).

[58] Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

135. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vnútroštátnu daňovú právnu úpravu, rovnako ako články 195 a 199 ZKPO, ktorá pri zdaňovaní nerezidentov zohľadňuje hrubé príjmy bez odpočítania nákladov na ich dosiahnutie, zatiaľ čo rezidenti sú zdaňovaní na základe ich čistého príjmu po odpočítaní uvedených nákladov, nemožno odôvodniť cieľom zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi [59]. To isté platí, ak by z uplatnenia článku 202a ZKPO [60], nehľadiac na jej fakultatívnu povahu, vyplývala diskriminácia vo forme výhody pre spoločnosti rezidentov v oblasti peňažných tokov.

136. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora sa teda [61] domnievam, že bulharskú daňovú právnu úpravu uplatniteľnú na spoločnosti nerezidentov treba posúdiť ako celok, aj s prihliadnutím na článok 16 ZKPO, čo si vzhľadom na ciele sledované týmto ustanovením vyžaduje preskúmať odôvodnenie spočívajúce v boji proti daňovým únikom a zneužívaniu.

2) O odôvodnení spočívajúcom v boji proti daňovým únikom a zneužívaniu daňového práva

137. Súdny dvor už rozhodol, že boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť prekážku výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou [62].

138. To, či ide o zneužitie daňového režimu, závisí od celkového posúdenia všetkých okolností každého jednotlivého prípadu, ktoré je povinnosťou príslušných vnútroštátnych orgánov a ktoré musí podliehať súdnemu preskúmaniu. [63] Hoci je pravda, že toto celkové posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu [64], Súdny dvor mu môže poskytnúť užitočné informácie na určenie, či sa transakcie uskutočňujú v rámci bežných obchodných transakcií, alebo len s cieľom zneužívajúcim spôsobom získať výhody stanovené právom Únie [65].

139. Pripomínam, že Súdny dvor spresnil, že zo samotnej okolnosti, že spoločnosti rezidentovi poskytne úver príbuzná spoločnosť usadená v inom členskom štáte, nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom zneužití a opodstatniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou o FEÚ. [66] Treba však pripomenúť, že daňovník nemôže požívať práva či výhody vyplývajúce z práva Únie v prípade, že príslušná operácia je z hospodárskeho hľadiska čisto umelá a jej cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu. [67]

140. V tejto súvislosti poznamenávam, že cieľom článku 16 ZKPO je bojovať proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam prebratím princípu „nezávislého vzťahu“ do bulharského práva, ktorý tak medzinárodná daňová prax, ako aj judikatúra Súdneho dvora uznávajú ako vhodný prostriedok na zamedzenie umelej manipulácii v cezhraničných transakciách. [68]

[59] Pozri judikatúru citovanú v bode 96 vyššie.

[60] Pozri rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i. (C-575/17, EU:C:2018:943, bod 34).

[61] Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 29 a nasl.).

[62] Pozri rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, bod 65).

[63] Pozri rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, bod 41).

[64] Pozri rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 59 a citovaná judikatúru).

[65] Pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 34 a citovaná judikatúra).

[66] Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 73 a citovaná judikatúra).

[67] Pozri rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 109 a citovaná judikatúra).

[68] Pozri bod 46 vyššie.

141. Preto sa domnievam, že vzhľadom na celkovú analýzu daňového kontextu v prejednávanej veci je daňové zaobchádzanie stanovené dotknutou právnou úpravou – a najmä článkom 16 ZKPO – odôvodnené rizikom nezdanenia, ktoré vyplýva na jednej strane zo skutočnosti, že so zreteľom na vlastnosti spornej pôžičky (konkrétne z neexistencie vlastníka požitkov z úrokov, keďže pôžička bola uzatvorená bez úrokov) nie sú príjmy z úrokov zdanené v členskom štáte, ktorému by sa mali odviesť (t. j. v Luxemburskom veľkovojvodstve), a na druhej strane zo skutočnosti, že až do okamihu vydania dodatočného platobného výmeru, teda v období dotknutom v prejednávanej veci, nebola sporná pôžička sťažovateľkou premenená na základné imanie (a teda nemohla byť v Bulharsku zdanená ako kapitálový vklad) [69]. Domnievam sa preto, že článok 16 ZKPO ako ustanovenie proti „zneužívaniu“ umožňuje zabezpečiť účinný výber dane.

142. Ak by tak vnútroštátny súd pri výklade zásad vnútroštátneho práva v súlade s právom Únie, dospel k záveru že ide o konštrukciu zneužívajúcu daňové právo, uplatnila by sa zrážková daň, akou je daň dotknutá v prejednávanej veci. Táto otázka však v prejednávanej veci už nevzniká, lebo toto zdanenie je dôsledkom zneužitia a podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa jednotlivci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie [70].

143. Ako bolo opísané v bodoch 41 až 44 vyššie, takýto prístup je v súlade tak s medzinárodnou daňovou praxou, ako aj s právom Únie a judikatúrou Súdneho dvora v oblasti zneužitia daňového práva a daňových únikov.

144. Nakoniec poznamenávam, že vyššie uvedené odôvodnenie môže byť prijateľné nielen vtedy, keď sa legitímny cieľ predchádzania daňovým podvodom a zneužitiu daňového práva posudzuje izolovane, ale aj vtedy, keď sa posudzuje v spojení s cieľom zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

145. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že Súdny dvor rozhodol, že ciele zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom spolu súvisia. Súdny dvor usúdil, že konania, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, sú totiž spôsobilé ohroziť právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s týmito činnosťami a zasiahnuť do vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi. [71]

146. Treba však zdôrazniť, že Súdny dvor pripustil spoločné zohľadnenie týchto odôvodnení vo veľmi špecifických situáciách, konkrétne keď boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam predstavuje osobitný aspekt všeobecného záujmu spojený s potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Na základe toho sa Súdny dvor mohol domnievať, že najmä so zreteľom na potrebu zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi napriek tomu, že sporné opatrenia sa netýkajú výlučne umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality vytvorených s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, predsa možno považovať tieto opatrenia za odôvodnené. [72]

[69] V tejto súvislosti pripomínam, že pôžička bola premenená po vydaní úprave dane vykonanej daňovými orgánmi premenila.

[70] Pozri rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68), a z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27).

[71] Pozri rozsudok z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62).

[72] Pozri rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, body 58, 59 a 63), a z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, body 66 a 67).

147. Vzhľadom na tieto dva ciele, ktoré sa týkajú najmä predchádzania daňovým únikom, ale okrem toho aj potreby zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (posudzované spolu s prvým uvedeným cieľom), zastávam názor, že taká právna úprava, ako je úprava dotknutá vo veci samej, sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou o FEÚ, ktoré predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu a môže zabezpečiť ich dosiahnutie.

3) O preskúmaní proporcionality

148. Nakoniec vzniká otázka, či je postup zdanenia stanovený bulharským právom v rámci konštatovania zneužitia daňového práva alebo daňového úniku v súlade so zásadou proporcionality.

149. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa judikatúry Súdneho dvora na účely overenia, či určitá operácia má za cieľ daňový únik alebo zneužitie daňového režimu, príslušné vnútroštátne orgány nemôžu uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia v každom jednotlivom prípade vykonať celkové preskúmanie danej operácie. [73]

150. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá je založená na preskúmaní objektívnych a overiteľných prvkov s cieľom určiť, či má transakcia povahu čisto umelej konštrukcie vytvorenej len na daňové účely, sa má považovať za právnu úpravu, ktorá neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na zabránenie zneužitiu, ak po prvé v každom prípade, keď existenciu takejto transakcie nemožno vylúčiť, je daňovníkovi umožnené bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá. [74]

151. Na to, aby takáto právna úprava bola v súlade so zásadou proporcionality, je dôležité, po druhé, aby rekvalifikácia zaplatených úrokov ako rozdeleného zisku sa obmedzila na časť týchto úrokov, ktorá presahuje sumu, ktorá by bola dohodnutá, pokiaľ by neexistovali osobitné vzťahy medzi stranami alebo medzi nimi a treťou osobou, keď skúmanie takýchto informácií vedie k záveru, že predmetná transakcia zodpovedá čisto umelej konštrukcii zbavenej skutočných obchodných dôvodov. [75]

152. V tejto súvislosti treba uviesť, že okolnosť, že spoločnosti rezidentovi poskytla úver spoločnosť nerezident za podmienok, ktoré nezodpovedajú tomu, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, predstavuje pre členský štát, kde má spoločnosť dlžník svoje sídlo, objektívny a treťou osobou overiteľný prvok na určenie toho, či predmetná transakcia vytvára, úplne alebo čiastočne, čisto umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy tohto členského štátu. [76]

153. Okrem toho poznamenávam, že článok 16 ZKPO podľa všetkého spĺňa aj druhé kritérium uvedené v judikatúre Súdneho dvora v tom zmysle, že cieľom opravného opatrenia v daňovej oblasti stanoveného v tomto ustanovení je zabezpečiť, aby sa úvery medzi prepojenými spoločnosťami uzatvárali za okolností „nezávislého vzťahu“, a to stanovením uplatniteľnej sadzby a zabezpečením jej súladu s trhovou sadzbou na účely výpočtu nezaplatených úrokov.

[73] Pozri rozsudok z 20. decembra 2017, Deister Holding a Juhler Holding (C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, bod 62 a citovaná judikatúra).

[74] Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82), a uznesenie z 23. apríla 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, bod 84).

[75] Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 83).

[76] Pozri rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 81).

154. Napokon, pokiaľ ide o daňovú prax bulharskej daňovej správy, poznamenávam, že stanovisko sťažovateľky, podľa ktorého je táto daň splatná „na základe nevyvrátiteľnej domnienky vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam“, bez toho, aby sa účastníci transakcie mohli odvolávať na existenciu ekonomických dôvodov odôvodňujúcich jej uzatvorenie, sa nezdá byť potvrdené článkom 16 ZKPO, ktorý podmieňuje každé vydanie dodatočného platobného výmeru celkovým posúdením dôkazov predložených zdaniteľnou osobou a posúdením dôkazov získaných daňovou správou.

155. Za týchto okolností a s výhradou overení, ktoré musí vnútroštátny súd vykonať v súvislosti s vyššie uvedeným, sa domnievam, že postup daňovej úpravy stanovený v článku 16 ZKPO spĺňa podmienky proporcionality stanovené judikatúrou Súdneho dvora a neprekračuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

156. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na štvrtú otázku tak, že článok 49 a článok 63 ods. 1 a 2 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podľa „princípu nezávislého vzťahu“ a s cieľom boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam stanovuje zdanenie formou zrážkovej dane fiktívnych úrokov, ktoré by bola povinná zaplatiť dcérska spoločnosť rezident, ktorej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, tejto materskej spoločnosti za trhových podmienok, za predpokladu, že vydanie dodatočného platobného výmeru podľa tejto právnej úpravy je založené na individuálnom preskúmaní dotknutej transakcie a zároveň umožňuje zdaniteľnej osobe predložiť dôkazy o hospodárskych dôvodoch, ktoré ju mohli viesť k uzatvoreniu predmetnej transakcie.

F. O piatej prejudiciálnej otázke

157. Piata otázka smeruje k určeniu, či článok 3 písm. h) až j), článok 5 ods. 1 písm. a) a b), článok 7 ods. 1 a článok 8 smernice 2008/7 bránia takým ustanoveniam vnútroštátneho práva, akými sú článok 16 ods. 1 a ods. 2 bod 3 a článok 195 ods. 1 ZKPO, ktoré sa týkajú uplatnenia zrážkovej dane z fiktívnych príjmov z úrokov určených v rámci spornej pôžičky.

158. V prvom rade, pokiaľ ide o smernicu 2008/7, pripomínam, že táto smernica vyčerpávajúcim spôsobom harmonizuje prípady, v ktorých sú členské štáty oprávnené uložiť nepriame dane z tvorby a zvyšovania základného imania [77], s cieľom čo možno najviac eliminovať faktory, ktoré môžu narúšať podmienky hospodárskej súťaže alebo predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu, a zabezpečiť tak riadne fungovanie vnútorného trhu [78].

159. V tejto súvislosti článok 5 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje, že členské štáty neuplatňujú na kapitálové spoločnosti žiadnu formu „nepriamej dane“, pokiaľ ide o „kapitálové vklady“.

160. Na účely odpovede na položenú otázku treba najprv určiť, či bezúročná pôžička, akú v prejednávanej veci poskytol spoločnosti jediný vlastník jej základného imania, predstavuje „kapitálový vklad“ v zmysle článku 3 písm. h) smernice 2008/7.

161. Odpoveď na túto otázku môže vyplynúť tak z obsahu uvedeného ustanovenia, ako aj z judikatúry Súdneho dvora.

[77] Pozri rozsudok z 19. októbra 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, bod 27 a citovaná judikatúra).

[78] Pozri rozsudok z 22. apríla 2015, Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, bod 31).

162. V článku 3 písm. h) smernice 2008/7 je „kapitálový vklad“ definovaný ako „zvýšenie majetku kapitálovej spoločnosti prostredníctvom služieb poskytovaných spoločníkom, ktoré nemá za následok zvýšenie kapitálu spoločnosti, ale… dôjde k zvýšeniu podielov spoločnosti“.

163. Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zvýšenie obchodného majetku v zásade obsahuje každú formu zvýšenia majetku kapitálovej spoločnosti.[79] Súdny dvor uviedol, že poskytnutie bezúročnej pôžičky môže predstavovať „kapitálový vklad“.[80]

164. Napokon sa domnievam, že vlastnosti spornej pôžičky, a najmä jej premeniteľnosť a dlhá doba trvania, predstavujú ďalšie prvky, ktoré naznačujú, že túto pôžičku možno považovať za „kapitálový vklad“.

165. Pokiaľ ide o druhú časť tejto otázky, a síce či daň vyberaná na základe článkov 16 a 195 ZKPO patrí do pôsobnosti smernice 2008/7, konkrétne do pôsobnosti jej článku 5 ods. 1 písm. a), treba uviesť, že toto ustanovenie ukladá členským štátom povinnosť neuplatňovať na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane z kapitálových vkladov.

166. Smernica 2008/7 však členským štátom neukladá povinnosť neuplatňovať na kapitálové vklady žiadnu formu priamej dane.

167. Súdny dvor tak už rozhodol, že táto smernica sa netýka priamych daní, ktoré, ako napríklad daň z príjmov právnických osôb, v zásade patria do právomoci členských štátov pri zohľadnení práva Únie.[81]

168. Niet pochýb o tom, že zrážková daň, o ktorú ide vo veci samej, je priamou daňou z príjmov a je prejavom dane z príjmov právnických osôb.

169. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na piatu prejudiciálnu otázku tak, že smernica 2008/7 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej zrážkovej dani, akou je zrážková daň dotknutá v prejednávanej veci.

G. O šiestej prejudiciálnej otázke

170. Vo svojej šiestej a poslednej otázke vnútroštátny súd uvádza, že článok 200 ods. 2 a článok 200a ods. 1 a ods. 5 bod 4 ZKPO v znení platnom k 1. januáru 2011 stanovili sadzbu zrážkovej dane vo výške 10 %, zatiaľ čo maximálna sadzba uplatniteľná počas poskytnutého prechodného obdobia bola 5 %. Vnútroštátny súd sa pýta, či je takýto rozdiel v rozpore so zásadami právnej istoty a legitímnej dôvery.

171. Z analýzy druhej otázky uvedenej v bodoch 54 až 63 vyššie vyplýva, že na bezúročnú pôžičku, o ktorú ide vo veci samej, sa okrem iného vzťahuje výnimka stanovená v článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49 a že táto smernica nie je uplatniteľná na skutkové okolnosti prejednávanej veci.

172. Vzhľadom na vyššie uvedené zastávam názor, že šiesta otázka je v rámci prejednávaného sporu bezpredmetná.

[79] Pozri rozsudok z 12. januára 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, bod 34).

[80] Pozri rozsudok zo 17. septembra 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, bod 18 a citovaná judikatúra).

[81] Pozri rozsudok z 18. januára 2001, P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, bod 24 a citovaná judikatúra).

V. Návrh

173. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), takto:

1. Článok 5 ods. 4 a článok 12 písm. b) ZEÚ a článok 47 Charty základných práv Európskej únie sa majú vykladať v tom zmysle, že sa neuplatnia na výklad článku 16 ods. 2 bodu 3 Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zákon o dani z príjmov právnických osôb), lebo týmto posledným uvedeným ustanovením sa neuplatňuje právo Únie.

2. Článok 4 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov sa má vykladať v tom zmysle, že nevyžaduje, aby sa platenie úrokov, ako sú tie, ktoré sú uvedené v článku 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, považovalo za rozdeľovanie zisku, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na materské spoločnosti a dcérske spoločnosti rôznych členských štátov.

3. Smernica 2011/96 sa má vykladať v tom zmysle, že nie je uplatniteľná na zrážkovú daň z príjmov z fiktívnych úrokov na základe bezúročnej pôžičky, ktorú materská spoločnosť poskytla svojej dcérskej spoločnosti.

4. Článok 49 a článok 63 ods. 1 a 2 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že v zásade nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podľa „princípu nezávislého vzťahu“ a s cieľom boja proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam stanovuje zdanenie formou zrážkovej dane fiktívnych úrokov, ktoré by bola povinná zaplatiť dcérska spoločnosť rezident, ktorej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžička, tejto materskej spoločnosti za trhových podmienok, za predpokladu, že vydanie dodatočného platobného výmeru podľa tejto právnej úpravy je založené na individuálnom preskúmaní dotknutej transakcie a zároveň umožňuje zdaniteľnej osobe predložiť dôkazy o hospodárskych dôvodoch, ktoré ju mohli viesť k uzatvoreniu dotknutej transakcie.

5. Smernica Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej zrážkovej dani, akou je zrážková daň dotknutá v prejednávanej veci.