Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 24 lutego 2022 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek pobierany u źródła od fikcyjnych odsetek związanych z nieoprocentowaną pożyczką udzieloną będącej rezydentem spółce zależnej przez niebędącą rezydentem spółkę dominującą – Dyrektywa 2003/49/WE – Płatność odsetek pomiędzy powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich – Artykuł 1 ust. 1 – Zwolnienie z opodatkowania u źródła – Artykuł 4 ust. 1 lit. d) – Wyłączenie niektórych płatności – Dyrektywa 2011/96/UE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Artykuł 1 ust. 1 lit. b) – Wypłata zysków przez będącą rezydentem spółkę zależną na rzecz niebędącej rezydentem spółki dominującej – Artykuł 5 – Zwolnienie z opodatkowania u źródła – Dyrektywa 2008/7/WE – Gromadzenie kapitału – Artykuł 3 – Wkłady kapitałowe – Artykuł 5 ust. 1 lit. a) Zwolnienie z podatków pośrednich – Artykuły 63 i 65 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Opodatkowanie kwoty brutto fikcyjnych odsetek – Procedura odzyskania w celu odliczenia kosztów związanych z udzieleniem pożyczki i ewentualnego zwrotu – Odmienne traktowanie – Względy uzasadniające – Zrównoważony rozdział władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi – Skuteczność poboru podatku – Zwalczanie unikania opodatkowania

W sprawie C-257/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 4 maja 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 czerwca 2020 r., w postępowaniu:

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD

przeciwko

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

przy udziale:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego piątej izby, C. Lycourgos, prezes czwartej izby, I. Jarukaitis i M. Ilešič, sędziowie,

* Język postępowania: bułgarski.

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 czerwca 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu „Viva Telecom Bulgaria” EOOD – początkowo, D. Yordanoy, M. Emanuilov i S. Hristozova-Yordanova, a następnie Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov, D. Dimitrova, advokati,

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia – N. Kalistratov i M. Bakalova, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu bułgarskiego – T. Tsingileva i L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i Y. Marinova, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 września 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE, a także art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), art. 49 i 63 TFUE, art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49), art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 oraz art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. (Dz.U. 2015, L 21, s. 1), (zwanej dalej „dyrektywą 2011/96”), art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 2008, L 46, s. 11), sekcji 6 pkt 3 załącznika VI do Protokołu dotyczącego warunków i uzgodnień w sprawie przyjęcia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 29, zwany dalej „protokołem przyjęcia”) oraz sekcji 6 pkt 3 załącznika VI do Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203, zwanego dalej „aktem przystąpienia”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, spółką z siedzibą w Sofii (Bułgaria), a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji odwołań i praktyk w zakresie opodatkowania

i zabezpieczenia społecznego w Sofii, Bułgaria) w przedmiocie opodatkowania w drodze poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki udzielonej Viva Telecom Bulgaria przez spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo Unii

Przystąpienie Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej

3 Artykuł 20 protokołu przyjęcia i art. 23 aktu przystąpienia dotyczące środków przejściowych stanowią, że środki wymienione w załączniku VI do tego protokołu i w załączniku VI do tego aktu mają zastosowanie do Republiki Bułgarii na warunkach określonych w tych załącznikach.

4 Wspomniane załączniki, zatytułowane, odpowiednio, „Wykaz, o którym mowa w art. 20 [p]rotokołu: środki przejściowe – Bułgaria" i „Wykaz, o którym mowa w art. 23 [a]ktu [p]rzystąpienia: środki przejściowe dotyczące Bułgarii" dotyczą – w punktach 3 zawartych w ich sekcjach 6, zatytułowanych „Podatki" – dyrektywy 2003/49, zmienionej dyrektywą Rady 2004/76/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 157, s. 106), i stanowią, w ten sam sposób, co następuje:

„Bułgarii zezwala się na niestosowanie przepisów artykułu 1 [dyrektywy 2003/49] do dnia 31 grudnia 2014 r. Podczas tego okresu przejściowego stawka podatku w odniesieniu do wypłat odsetek lub należności licencyjnych dokonanych na rzecz spółki powiązanej państwa członkowskiego lub na rzecz stałego zakładu spółki powiązanej innego państwa członkowskiego znajdującego się w innym państwie członkowskim nie może przekraczać 10% do dnia 31 grudnia 2010 r. roku oraz 5% w kolejnych latach do dnia 31 grudnia 2014 r. roku".

Dyrektywa 2003/49

5 Motywy 1–4 dyrektywy 2003/49 mają następujące brzmienie:

„(1) W ramach jednolitego rynku mającego cechy rynku krajowego transakcje między spółkami różnych państw członkowskich nie powinny podlegać bardziej niekorzystnym warunkom podatkowym niż warunki stosowane do tych samych transakcji przeprowadzanych między spółkami tego samego państwa członkowskiego.

(2) Wymaganie to nie jest obecnie spełnione w odniesieniu do odsetek oraz należności licencyjnych; krajowe ustawodawstwa podatkowe związane, tam gdzie jest to stosowne, z umowami dwustronnymi i wielostronnymi nie zawsze mogą zapewnić, aby podwójne opodatkowanie było zniesione oraz ich zastosowanie często powoduje w odniesieniu do zainteresowanych spółek uciążliwe formalności administracyjne oraz problemy w zakresie przepływu środków pieniężnych.

(3) Niezbędne jest zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz.

(4) Zniesienie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w państwie członkowskim, w którym powstają, pobieranego przez potrącenie u źródła lub poprzez jego naliczenie, jest najbardziej właściwym środkiem zniesienia wymienionych formalności i problemów oraz zapewnienia równości traktowania w zakresie opodatkowania między transakcjami krajowymi a transgranicznymi; zniesienie takich podatków jest szczególnie niezbędne w zakresie takich płatności dokonywanych między spółkami powiązanymi różnych państw członkowskich, jak również między stałymi zakładami takich spółek".

6 Artykuł 1 tej dyrektywy, zatytułowany „Zakres i procedura", stanowi:

„1. Odsetki lub należności licencyjne powstające w państwie członkowskim są zwolnione z wszelkich podatków nałożonych na te płatności w tym państwie przez potrącenie u źródła lub przez naliczenie, pod warunkiem że właściciel odsetek lub należności licencyjnych jest spółką innego państwa członkowskiego lub stałym zakładem spółki państwa członkowskiego znajdującym się w innym państwie członkowskim.

2. Płatność dokonaną przez spółkę państwa członkowskiego lub przez zakład stały znajdujący się w innym państwie członkowskim uznaje się za powstałą w tym państwie członkowskim, zwanym dalej »państwem źródła«.

[…]

4. Spółkę państwa członkowskiego uznaje się za właściciela [beneficjenta] odsetek lub należności licencyjnych tylko wtedy, gdy otrzymuje ona te płatności dla własnej korzyści i nie jako pośrednik, taki jak przedstawiciel, powiernik lub upoważniony sygnatariusz, na rzecz innych osób.

[…]".

7 Artykuł 2 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Definicja odsetek oraz należności licencyjnych", stanowi, co następuje:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) pojęcie »odsetki« oznacza przychód z wszelkiego rodzaju roszczeń, zabezpieczonych hipoteką lub nie, oraz uprawniających lub nie do udziału w zyskach dłużnika, w szczególności przychód z papierów wartościowych oraz przychód z obligacji, łącznie z premiami oraz nagrodami związanymi z takimi papierami wartościowymi, obligacjami. Kary [za] opóźnienia w płatnościach nie są uznawane za odsetki;

[…]".

8 Artykuł 4 tej dyrektywy, noszący tytuł „Wyłączenie płatności jako odsetek i należności licencyjnych", stanowi:

„1. Państwo źródła nie jest zobowiązane do zapewnienia korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy w następujących przypadkach:

a) płatności, które są uznawane za podział zysków lub jako zwrot kapitału zgodnie z prawem państwa źródła;

[…]

d) płatności wynikające z wierzytelności, wobec których nie przewiduje się spłaty kwoty głównej lub też ich zwrot ma nastąpić później niż 50 lat po dacie emisji.

2. W przypadku gdy z powodu szczególnych powiązań między płatnikiem a właścicielem odsetek lub należności licencyjnych, lub między jednym z nich a osobą trzecią, kwota odsetek lub należności licencyjnych przekracza kwotę, która mogłaby być zaakceptowana przez płatnika oraz właściciela [beneficjenta] tych płatności w przypadku braku takiego powiązania, przepisy niniejszej dyrektywy stosuje się tylko do tej ostatniej kwoty, jeżeli istnieje”.

Dyrektywa 2008/7

9 W myśl art. 3 dyrektywy 2008/7, zatytułowanego „Wkład kapitałowy”:

„Na użytek niniejszej dyrektywy i z zastrzeżeniem art. 4 za »wkłady kapitałowe« uważa się następujące operacje:

[…]

h) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki;

i) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;

j) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem, że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki”.

10 Artykuł 5 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Operacje niepodlegające podatkowi pośredniemu”, przewiduje w ust. 1:

„Państwa członkowskie nie nakładają na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie w odniesieniu do:

a) wkładów kapitałowych;

b) pożyczek, świadczenia usług w ramach wkładów kapitałowych;

[…]”.

Dyrektywa 2011/96

11 Motywy 3–6 dyrektywy 2011/96 mają następujące brzmienie:

(3) Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

(4) Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędne jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

(5) Taka konsolidacja spółek może prowadzić do powstawania grup kapitałowych składających się ze spółek dominujących i spółek zależnych.

(6) Przed wejściem w życie dyrektywy [Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6)] przepisy podatkowe regulujące stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich znacznie się między sobą różniły i były, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż przepisy mające zastosowanie do spółek dominujących i zależnych tego samego państwa członkowskiego. Współpraca między spółkami różnych państw członkowskich była tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego. Niezbędne było zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii".

12 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/96:

„Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

[…]

b) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego przekazują spółkom innych państw członkowskich, wobec których są zależne;

[…]".

13 Artykuł 5 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu".

Prawo bułgarskie

14 Artykuł 1 pkt 4 Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DV nr 105 z dnia 22 grudnia 2006 r.), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. (zwanej dalej „ZKPO"), stanowi:

„Niniejsza ustawa reguluje opodatkowanie dochodów objętych jej zakresem, uzyskanych w Republice Bułgarii przez osoby prawne będące rezydentami lub niebędące rezydentami".

15 Zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ZKPO:

„1. Zyski podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

2. Dochody osób prawnych będących rezydentami lub niebędących rezydentami, o których mowa w niniejszej ustawie, podlegają podatkowi pobieranemu u źródła".

16 Artykuł 12 ust. 5 ZKPO stanowi:

„Następujące dochody pochodzą ze źródła krajowego, jeśli są uzyskiwane przez osoby prawne będące rezydentami lub przedsiębiorców indywidualnych będących rezydentami, przez osoby prawne niebędące rezydentami lub przedsiębiorców indywidualnych niebędących rezydentami za pośrednictwem stałego zakładu lub konkretnej siedziby, lub jeśli są wypłacane osobom prawnym niebędącym rezydentami przez osoby fizyczne będące rezydentami lub przez osoby fizyczne niebędące rezydentami posiadające konkretne miejsce zamieszkania:

1) odsetki, w tym odsetki zawarte w ratach leasingowych;

[…]".

17 Artykuł 16 ZKPO, zatytułowany „Unikanie opodatkowania", w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2010 r. stanowi:

„1. […] Gdy co najmniej jedną transakcję, w tym między niepowiązanymi podmiotami, zawarto na warunkach, których wykonanie skutkuje uniknięciem opodatkowania, podstawę opodatkowania określa się bez wzięcia pod uwagę tych transakcji, niektórych z ich warunków lub ich formy prawnej, lecz bierze się pod uwagę podstawę opodatkowania, która powstałaby przy dokonaniu zwykłej transakcji danego rodzaju po cenach rynkowych, skierowanej na osiągnięcie tego samego rezultatu gospodarczego, lecz która to transakcja nie skutkowałaby uniknięciem opodatkowania.

2. Za unikanie opodatkowania uważa się także:

[…]

3) otrzymanie lub udzielenie kredytów z oprocentowaniem różniącym się od oprocentowania rynkowego w chwili zawarcia transakcji, w tym w wypadkach pożyczek nieoprocentowanych lub innej tymczasowej nieodpłatnej pomocy finansowej, a także umorzenie kredytów lub spłata na własny rachunek kredytów niezwiązanych z działalnością;

[…]".

18 Artykuł 20 ZKPO, zatytułowany „Stawki opodatkowania”, stanowi:

„Stawka podatkowa podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 10%”.

19 Artykuł 195 ZKPO, zatytułowany „Opodatkowanie podatkiem u źródła osób niebędących rezydentami”, przewiduje w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2015 r.:

„1. […] Dochody zagranicznych osób prawnych ze źródeł w kraju […] podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, który jest ostateczny.

2. […] Podatek określony w ust. 1 pobierają krajowe osoby prawne będące rezydentami, […] które wypłacają dochody osobom prawnym niebędącym rezydentami […].

[…]

6. […] Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła:

[…]

3) dochody z odsetek, należności licencyjnych i z tytułu praw autorskich, na warunkach określonych w ust. 7–12;

[…].

7. […] Dochody z odsetek, należności licencyjnych i z tytułu praw autorskich nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, gdy jednocześnie są spełnione następujące warunki:

[…]

11. […] Punkty 7, 8, 9 i 10 nie mają zastosowania do:

1) dochodów stanowiących podział zysku lub zwrot kapitału;

[…]

4) dochodów z wierzytelności z tytułu długu, przy których nie ma klauzuli dotyczącej zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu;

[…]

7) dochodów z transakcji, których zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów jest unikanie opodatkowania”.

20 Artykuł 199 ZKPO, zatytułowany „Podstawa opodatkowania podatkiem u źródła od dochodów osób niebędących rezydentami”, stanowi w ust. 1:

„Podstawę opodatkowania dla celów określenia podatku pobieranego u źródła w odniesieniu do dochodów określonych w art. 195 ust. 1 jest wysokość brutto tych dochodów […]”.

21 Artykuł 200 ZKPO, zatytułowany „Stawki opodatkowania”, w ust. 2, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., stanowił:

„[…] Stawka podatku dochodowego określonego w art. 195 wynosi 10%, z wyłączeniem wypadków określonych w art. 200a”.

22 Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r. przepis ten został zmieniony w następujący sposób:

„[…] Stawka podatku dochodowego określonego w art. 195 wynosi 10%”.

23 Artykuł 200a ZKPO, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., zmienionym i uzupełnionym od dnia 1 stycznia 2014 r., przewidywał do dnia jego uchylenia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r.:

„1. Stawka podatku dochodowego od dochodu z odsetek, należności licencyjnych i z tytułu praw autorskich wynosi 5%, gdy jednocześnie są spełnione następujące warunki:

[…]

5. Ustępy 1–4 nie mają zastosowania do:

[…]

1) dochodów stanowiących podział zysku lub zwrot kapitału;

[…]

4) dochodów z wierzytelności z tytułu długu, przy których nie ma klauzuli dotyczącej zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu;

[…]”.

24 Artykuł 202a ZKPO, zatytułowany „Ponowne obliczenie podatku pobieranego u źródła”, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2010 r., stanowi w ust. 1–4:

„1. […] Osoba prawna niebędąca rezydentem, która jest rezydentem podatkowym państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa będącego stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3)], ma prawo do ponownego obliczenia podatku pobieranego u źródła w odniesieniu do dochodów, o których mowa w art. 12 ust. 2, 3, 5 i 8. Jeżeli osoba niebędąca rezydentem wybiera przeliczenie podatku pobranego u źródła, owo ponowne obliczenie obejmuje wszystkie dochody, o których mowa w art. 12 ust. 2, 3, 5 i 8, uzyskane w danym roku podatkowym.

2. Jeżeli osoba niebędąca rezydentem wybiera ponowne obliczenie podatku pobranego u źródła w odniesieniu do uzyskiwanych przez nią dochodów, przeliczony podatek jest równy podatkowi dochodowemu od osób prawnych, który byłby należny od tych dochodów, gdyby uzyskała je osoba prawna będąca rezydentem. Jeżeli osoba niebędąca rezydentem poniosła wydatki związane z dochodami w rozumieniu zdania pierwszego, od których byłby należny podatek od wydatków, gdyby zrealizowała je osoba prawna będąca rezydentem, kwotę ponownie obliczonego podatku powiększa się o ten podatek.

3. Jeżeli kwota podatku pobieranego u źródła, o którym mowa w art. 195 ust. 1, przekracza kwotę podatku ponownie obliczonego zgodnie z ust. 2, różnica podlega zwrotowi do wysokości podatku pobieranego u źródła, przewidzianego w art. 195 ust. 1, którego osoba niebędąca rezydentem nie może odliczyć od podatku należnego w państwie swojej siedziby.

4. W złożonej rocznej deklaracji podatkowej należy wskazać, czy dokonuje się wyboru ponownego obliczenia podatku pobieranego u źródła. Osoba niebędąca rezydentem składa deklarację podatkową do Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego w Sofii, Bułgaria] do dnia 31 grudnia roku następującego po roku uzyskania dochodów".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

25 W dniu 22 listopada 2013 r. „Viva Telecom Bulgaria" EAD, w której prawa wstąpiła „Viva Telecom Bulgaria" EOOD, zawarła jako pożyczkobiorca umowę pożyczki ze swoim jedynym akcjonariuszem, a mianowicie InterV Investment Sàrl, spółką z siedzibą w Luksemburgu, w której to umowie ostatnia z wymienionych spółek jako pożyczkodawca udzieliła jej nieoprocentowanej pożyczki z terminem spłaty, który miał nastąpić 60 lat od dnia wejścia w życie tej umowy. Wspomniana umowa przewidywała, że obowiązek spłaty pożyczki przez pożyczkobiorcę wygasa w dowolnym momencie po dacie przyznania finansowania, jeżeli pożyczkobiorca zdecyduje się wnieść wkład niepieniężny do swojego kapitału odpowiadający kwocie pożyczki do spłaty, zgodnie z warunkami określonymi w tej umowie.

26 Decyzją z dnia 16 października 2017 r. Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (terytorialna dyrekcja krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria, zwana dalej „organem podatkowym") wydała decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Viva Telecom Bulgaria, zobowiązując ją na podstawie art. 195 ZKPO do zapłaty podatku u źródła w związku z udzieloną jej przez InterV Investment pożyczką za okres od dnia 14 lutego 2014 r. do dnia 31 marca 2015 r.

27 Po ustaleniu, że w dniu kontroli podatkowej pożyczka nie została przekształcona na kapitał, a pożyczkobiorca nie spłacał tej pożyczki ani nie płacił odsetek, organ podatkowy stwierdził istnienie transakcji skutkującej uniknięciem opodatkowania w rozumieniu art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO. Organ podatkowy ustalił w swej decyzji rynkową stopę oprocentowania, na podstawie której należało obliczyć odsetki niezapłacone przez pożyczkobiorcę, a następnie pobrać od nich podatek u źródła w wysokości 10%.

28 W dniu 20 grudnia 2017 r. strona pozwana w postępowaniu głównym oddaliła odwołanie wniesione przez Viva Telecom Bulgaria od tej decyzji.

29 Wyrokiem z dnia 29 marca 2019 r. Administrativen sad Sofia (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria), do którego spółka ta wniosła skargę mającą na celu podważenie zgodności z prawem decyzji z dnia 16 października 2017 r., oddalił ową skargę, uznając, że sporna w postępowaniu głównym pożyczka była składnikiem finansowych aktywów tej spółki, który wygenerował zysk ze względu na niepłacenie odsetek, podczas gdy pożyczkodawca ze swojej strony poniósł stratę finansową z uwagi na niepobieranie tych odsetek. Zdaniem tego sądu kwota pożyczki została wykorzystana na spłatę określonych zobowiązań finansowych pożyczkobiorcy, o których mowa w umowie pożyczki, a zatem nie stanowiła elementu kapitału własnego.

30 Viva Telecom Bulgaria wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, Varhoven administrativen sad (naczelnego sądu administracyjnego, Bułgaria) zmierzającą do uchylenia tego wyroku.

31 Na poparcie tej skargi spółka ta podniosła, że podatek u źródła został pobrany od fikcyjnego dochodu z odsetek, bez uwzględnienia wykazanego istnienia interesu handlowego przy udzielaniu nieoprocentowanej pożyczki. Utrzymuje ona również, że nie dysponowała środkami pozwalającymi na spłatę odsetek od spornej w postępowaniu głównym pożyczki, a w dniu zawarcia umowy dotyczącej tej pożyczki InterV Investment była jednoosobowym właścicielem kapitału. Podniosła również, że art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO jest sprzeczny z orzecznictwem Trybunału, ponieważ nie umożliwia stronom pożyczki wykazania istnienia ważnych gospodarczych względów związanych z udzieleniem nieoprocentowanej pożyczki.

32 Pomocniczo Viva Telecom Bulgaria podniosła, że ponieważ Republika Bułgarii skorzystała z możliwości przewidzianej w art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, pozwalającej państwom członkowskim na wyłączenie z zakresu stosowania tej dyrektywy odsetek od pożyczek, które traktują one podatkowo jako dochody wynikające z instrumentów kapitałowych, zastosowanie znajduje dyrektywa 2011/96, która dotyczy tego rodzaju dochodów. Tymczasem zgodnie z art. 5 tej dyrektywy zyski, które spółka zależna będąca rezydentem wypłaca swojej spółce dominującej niebędącej rezydentem, są zwolnione z podatku u źródła. Podnosi również, że sporna w postępowaniu głównym pożyczka stanowi wkład kapitałowy w rozumieniu art. 3 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7, który zgodnie z art. 5 tej dyrektywy nie powinien podlegać żadnemu podatkowi pośredniemu.

33 Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny) zastanawia się w pierwszej kolejności nad tym, czy art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO jest zgodny z zasadą proporcjonalności przewidzianą w art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz z ustanowionym w art. 47 karty prawem do skutecznego środka prawnego. Ów przepis krajowy przewiduje bowiem niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania w przypadku udzielenia nieoprocentowanej pożyczki zarówno pomiędzy osobami powiązanymi, jak i niepowiązanymi, przy czym ani pożyczkodawca ani pożyczkobiorca nie mogą obalić tego domniemania. Tymczasem w przypadku spółek powiązanych względy ekonomiczne związane z interesami danej grupy mogą uzasadniać wniosek o udzieleniu takiej pożyczki.

34 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem dyrektyw 2003/49 i 2011/96. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, wdrożonej co do zasady przez Republikę Bułgarii przed dniem 1 stycznia 2015 r., z art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO, oraz po tej dacie, z art. 195 ust. 6 pkt 3 i art. 195 ust. 11 pkt 4 ZKPO, państwo członkowskie źródła nie może korzystać z możliwości tej dyrektywy w przypadku płatności wynikających z wierzytelności nieprzewidujących zwrotu kwoty głównej lub w przypadku których zwrot jest wymagalny po upływie 50 lat od daty emisji. Powstaje zatem pytanie, czy takie płatności należy uznać za wypłatę zysków, która, jeżeli jest dokonywana przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz jej spółki dominującej niebędącej rezydentem, powinna być zwolniona z podatku u źródła na podstawie art. 1 i 5 dyrektywy 2011/96.

35 W trzeciej kolejności sąd ten zastanawia się, czy udzielenie nieoprocentowanej pożyczki spółce będącej rezydentem przez spółkę niebędącą rezydentem, podlegającej od dnia 1 stycznia 2010 r. opodatkowaniu podatkiem u źródła na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 3 oraz art. 195 ZKPO, należy uznać za wkład kapitałowy w rozumieniu art. 3 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7, który w konsekwencji powinien podlegać przepisom tej dyrektywy, a w szczególności jej art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8.

36 W czwartej i ostatniej kolejności wspomniany sąd zastanawia się nad wpływem przepisów przejściowych zawartych w protokole przyjęcia i akcie przystąpienia, których odpowiednie postanowienia znajdują się w ich załącznikach VI – sekcjach 6 pkt 3, i przewidują, że Republika Bułgarii była uprawniona do niestosowania art. 1 dyrektywy 2003/49 do dnia 31 grudnia 2014 r., wyjaśniając jednocześnie, że w owym okresie przejściowym stawka podatku od spłat odsetek dokonanych między innymi na rzecz spółki powiązanej z innym państwem członkowskim nie może przekraczać 5% w okresie od 31 grudnia 2010 r. do 31 grudnia 2014 r. Artykuł 200 ust. 2 i art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO w brzmieniu obowiązującym w 2014 r. są bowiem sprzeczne z tymi przepisami, ponieważ przewidują opodatkowanie u źródła w wysokości 10%.

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

„1) Czy zasada proporcjonalności określona w art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) [TUE] i prawo do skutecznej ochrony sądowej określone w art. 47 [karty] dopuszczają uregulowanie krajowe takie jak art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO?

2) Czy płatności odsetek określone w art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49] stanowią podział zysku, do którego ma zastosowanie art. 5 dyrektywy [2011/96]?

3) Czy do płatności w ramach nieoprocentowanej pożyczki z 60-letnim terminem spłaty po zawarciu umowy, objętej art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49], mają zastosowanie uregulowania zawarte w art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy [2011/96]?

4) Czy art. 49 i art. 63 ust. 1 i 2 [TFUE], art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy [2011/96] oraz art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49] dopuszczają uregulowanie krajowe takie jak art. 195 ust. 1, art. 200 ust. 2 […] i art. 200a ust. 1 oraz art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO (uchylony) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 1 stycznia 2015 r., a także art. 195 ust. 1, art. 195 ust. 6 pkt 3 i art. 195 ust. 11 pkt 4 ZKPO w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 stycznia 2015 r. oraz praktykę podatkową, w ramach któr[ej] opodatkowaniu u źródła podlegają niezapłacone odsetki od udzielonej przez spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim krajowej spółce nieoprocentowanej pożyczki z 60-letnim terminem płatności od dnia 22 listopada 2013 r.?

5) Czy art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy [2008/7] dopuszczają uregulowania krajowe takie jak art. 16 ust. 1, art. 16 ust. 2 pkt 3 i art. 195 ust. 1 ZKPO, odnoszące się do opodatkowania u źródła fikcyjnego dochodu z odsetek określonych w odniesieniu do pożyczki nieoprocentowanej udzielonej krajowej spółce przez spółkę z innego państwa członkowskiego będącą jednoosobowym właścicielem kapitału pożyczkobiorcy?

6) Czy transpozycja dyrektywy [2003/49] po 2011 r. – przed upływem okresu przejściowego określonego w załączniku VI, rozdział „Polityka podatkowa”, pkt 3 aktu [przystąpienia] – do art. 200 ust. 2, art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO z 10-procentową stawką podatkową, zamiast przewidzianej w akcie [przystąpienia] i protokole [przyjęcia] maksymalnej 5-procentowej stawki podatkowej, narusza zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

38 W swoich sześciu pytaniach, które częściowo pokrywają się, sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo nad wykładnią, po pierwsze, prawa wtórnego Unii wynikającego, odpowiednio, z dyrektyw 2003/49 (pytania drugie, trzecie i szóste), 2011/96 (pytania drugie i czwarte) i 2008/7 (pytanie piąte), a po drugie, prawa pierwotnego Unii wynikającego, odpowiednio, z art. 49 i 63 TFUE (pytanie czwarte), z art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz z art. 47 karty (pytanie pierwsze).

W przedmiocie dopuszczalności

39 Strona pozwana w postępowaniu głównym uważa, że pytania prejudycjalne od drugiego do czwartego są niedopuszczalne. Pytania te dotyczą bowiem przepisów prawa Unii, a mianowicie art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, a także art. 1 ust. 1 lit. b) i art. 1 ust. 3 oraz art. 5 dyrektywy 2011/96, które nie są niejasne. Ponadto przepisy te nie pozostają w żadnym związku z kwalifikacją prawną dokonaną przez organ podatkowy w decyzji będącej przedmiotem postępowania głównego. Decyzja ta nakłada bowiem obowiązek poboru podatku u źródła nie z tytułu wypłat dywidend lub zysków w rozumieniu dyrektywy 2011/96, lecz z powodu istnienia unikania opodatkowania w związku z zawarciem nieoprocentowanej pożyczki. Ponadto art. 200a ust. 3 pkt 4 ZKPO, który od dnia 1 stycznia 2011 r. stał się art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO, stanowi prawidłową transpozycję art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49.

40 Rząd bułgarski uważa ze swej strony, że pytania prejudycjalne drugie i trzecie są niedopuszczalne, ponieważ nie mają związku z okolicznościami sporu w postępowaniu głównym. Postanowienie odsyłające nie wskazuje bowiem, w jaki sposób wykładnia dyrektyw 2003/49 i 2011/96 miałaby być użyteczna dla rozstrzygnięcia tego sporu.

41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za mające zapaść rozstrzygnięcie, należy ocena z punktu widzenia specyfiki danej sprawy zarówno konieczności orzeczenia prejudycjalnego dla wydania przez niego wyroku, jak i znaczenia dla sprawy pytań kierowanych przez niego do Trybunału. W konsekwencji, jeśli przedstawione pytania dotyczą wykładni lub ważności prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Wynika stąd, że pytania zadane przez sądy krajowe korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa orzekania przez Trybunał w przedmiocie pytania prejudycjalnego zadanego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy okazuje się, że wykładnia, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami co do stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na wspomniane pytania (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W niniejszym przypadku w pierwszej kolejności należy podkreślić, że jeżeli chodzi o twierdzenia dotyczące jasności przepisów dyrektyw 2003/49 i 2011/96 stanowiących przedmiot pytań od drugiego do czwartego, to nic nie zakazuje sądowi krajowemu kierowania do Trybunału pytań prejudycjalnych, na które odpowiedź, zdaniem jednej ze stron w postępowaniu głównym, nie pozostawia żadnych racjonalnych wątpliwości. W ten sposób, nawet jeżeli tak by było, wniosek prejudycjalny zawierający takie pytanie nie staje się przez to niedopuszczalny (wyrok z dnia 14 października 2021 r., Viesgo Infraestructuras Energeticas, C-683/19, EU:C:2021:847, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Ponadto należy stwierdzić, że żaden z elementów akt sprawy znajdujących się w dyspozycji Trybunału nie pozwala stwierdzić, że wnioskowana wykładnia dyrektyw 2003/49 i 2011/96 nie ma związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym lub ma charakter hipotetyczny z uwagi na to, że sporna w postępowaniu głównym decyzja nie została wydana na podstawie przepisów zawartych w tych dyrektywach lub że prawo krajowe jest z nimi zgodne. W rzeczywistości bowiem we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający przedstawił z wymaganą jasnością powody, dla których uważa, że odpowiedź na dotyczące owych przepisów prawa Unii pytania od drugiego do czwartego jest konieczna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ zastosowane w tej decyzji opodatkowanie u źródła zdaniem tego sądu mogłoby naruszać wspomniane dyrektywy.

44 Z powyższego wynika, że pytania od drugiego do czwartego są dopuszczalne.

Co do istoty

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jeżeli dana dziedzina jest przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na poziomie Unii, wszelkie przepisy krajowe regulujące tę kwestię podlegają ocenie na podstawie postanowień owego środka harmonizującego, a nie postanowień prawa pierwotnego (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Należy zatem zbadać przede wszystkim pytania zadane przez sąd odsyłający w zakresie, w jakim dotyczą one wykładni dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7, a następnie, wobec braku wyczerpującej harmonizacji, pytania te w zakresie, w jakim dotyczą one, z jednej strony, art. 49 i 63 TFUE, a z drugiej, art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty.

Zakres stosowania dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7

47 Poprzez pytania prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 w związku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy oraz w związku z odpowiednimi punktami 3 w sekcjach 6 załączników VI do protokołu przyjęcia i aktu przystąpienia, art. 5 dyrektywy 2011/96 orz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/7 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu przewidującemu opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, której spółka dominująca niebędąca rezydentem udzieliła nieoprocentowanej pożyczki, powinna była na warunkach rynkowych płacić tej ostatniej spółce.

– *Dyrektywa 2003/49*

48 Jak wynika z motywów 2–4 dyrektywy 2003/49, ma ona na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania odsetek i należności licencyjnych przekazywanych między powiązanymi spółkami z różnych państw członkowskich oraz poddanie tych płatności jednemu podatkowi w jednym państwie członkowskim, jako że zniesienie wszelkiego opodatkowania tych płatności w państwie członkowskim, z którego pochodzą, stanowi najlepszy sposób osiągnięcia równego traktowania podatkowego transakcji krajowych i transakcji transgranicznych (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Zakres zastosowania dyrektywy 2003/49 określony w jej art. 1 ust. 1, obejmuje wobec tego zwolnienie z podatku odsetek i należności licencyjnych płaconych w państwie członkowskim źródła, jeżeli beneficjentem tych płatności jest spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim lub stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim, należące do spółki jednego z państw członkowskich (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym kontekście art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje w szczególności, że zapłata odsetek jest zwolniona z podatku u źródła w państwie członkowskim źródła, jeżeli beneficjent odsetek jest spółką innego państwa członkowskiego.

51 Trybunał podkreślił również, że ponieważ art. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy definiuje odsetki jako „przychód z wszelkiego rodzaju roszczeń", tylko rzeczywisty beneficjent może otrzymywać odsetki stanowiące przychód z takich wierzytelności (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Pojęcie „beneficjenta odsetek" w rozumieniu dyrektywy 2003/49 należy zatem interpretować jako określające podmiot, który rzeczywiście korzysta na płaszczyźnie gospodarczej z płaconych mu odsetek i który w związku z tym posiada uprawnienie do swobodnego decydowania o ich przeznaczeniu (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 88, 89, 122).

53 Pojęcie to nie powinno być tym samym rozumiane w znaczeniu technicznym (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 92).

54 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 58 opinii, gdy organ podatkowy określa fikcyjne odsetki od nieoprocentowanej pożyczki w celu ich opodatkowania, pożyczkodawca nie otrzymuje żadnych odsetek i nie może zostać w związku z tym uznany za „rzeczywistego beneficjenta" w rozumieniu orzecznictwa przedstawionego w pkt 51 niniejszego wyroku.

55 Z powyższego wynika, że fikcyjne odsetki określone przez organ podatkowy, takie jak omawiane w sprawie w postępowaniu głównym, nie mogą zostać uznane za zapłatę odsetek w rozumieniu art. 1 ust. 1 i art. 2 lit. a) dyrektywy 2003/49, właśnie dlatego, że żadna płatność nie miała miejsca.

56 Z tego samego powodu takie odsetki nie mogą również należeć do zakresu art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, ponieważ przepis ten dotyczy „płatności" wynikających z wierzytelności, wobec których nie przewiduje się spłaty kwoty głównej lub też ich zwrot ma nastąpić później niż 50 lat po dacie emisji.

57 W związku z tym dyrektywa 2003/49 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

58 W tych okolicznościach nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie wykładni przepisów przejściowych zawartych, odpowiednio, w sekcjach 6 pkt 3 załączników VI do protokołu przyjęcia i aktu przystąpienia, dotyczących stosowania tej dyrektywy w Bułgarii.

– *Dyrektywa 2011/96*

59 Zgodnie z motywami 3–6 dyrektywy 2011/96 jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku pobieranego u źródła oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takich dochodów na poziomie spółki dominującej w celu ułatwienia konsolidacji spółek na szczeblu Unii [wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].

60 Dyrektywa ta służy w ten sposób zapewnieniu neutralności na płaszczyźnie podatkowej wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W tym celu art. 1 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy przewiduje, że ma ona zastosowanie do „podziału zysków" dokonanego w ramach stosunku transgranicznego przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej, a art. 5 tej dyrektywy przewiduje ich zwolnienie z opodatkowania u źródła.

62 W tym względzie Trybunał orzekł już, że państwo członkowskie siedziby spółki może zgodnie z prawem traktować odsetki zapłacone przez tę spółkę spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim jako wypłatę zysków, jeżeli kwota tych odsetek przekracza kwotę, jaka została zapłacona w warunkach pełnej konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 87–89).

63 Z kolei określone przez organ podatkowy fikcyjne odsetki spółki będącej rezydentem w związku z nieoprocentowaną pożyczką zawartą między tą spółką a jej spółką dominującą niebędącą rezydentem nie mogą być uznane za wypłacone zyski, ponieważ w takim przypadku nie dochodzi do żadnej rzeczywistej spłaty odsetek między tymi spółkami.

64 W związku z tym dyrektywa 2011/96 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

– *Dyrektywa 2008/7*

65 Jak już wielokrotnie orzekał Trybunał, dyrektywa 2008/7 dokonała wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą poddać gromadzenie kapitału podatkom pośrednim (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 Harmonizacja ta ma tym samym na celu wyeliminowanie w największym możliwym zakresie czynników, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału, a tym samym zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2015 r., Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, pkt 31).

67 W tym celu art. 5 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia spółek kapitałowych z wszelkich form podatku pośredniego od wkładów kapitałowych.

68 Zgodnie z art. 3 lit. h) wspomnianej dyrektywy pojęcie „wkładu kapitałowego” obejmuje zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale mogą zwiększyć wartość udziałów spółki.

69 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że udzielenie nieoprocentowanej pożyczki może stanowić wkład kapitałowy w rozumieniu tego przepisu, ponieważ taka pożyczka pozwala spółce będącej pożyczkobiorcą na dysponowanie kapitałem bez ponoszenia związanych z tym kosztów, że wynikające z tego oszczędności na odsetkach powodują zwiększenie aktywów spółki, umożliwiając wspomnianej spółce uniknięcie kosztów, jakie musiałaby ponieść, oraz że poprzez uwolnienie jej od tego kosztu taka pożyczka przyczynia się do wzmocnienia jej potencjału gospodarczego i w związku z tym powinna być postrzegana jako mogąca zwiększyć wartość udziałów spółki będącej beneficjentem (wyrok z dnia 17 września 2002 r., Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 Jednakże zgodnie z samym tytułem dyrektywy 2008/7 i brzmieniem jej art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywa ta zakazuje jedynie państwom członkowskim opodatkowania wkładów kapitałowych „podatkiem pośrednim”. W szczególności, jak podkreślił to już Trybunał, przewidziana przez wspomnianą dyrektywę harmonizacja nie dotyczy podatków bezpośrednich, które, tak jak podatek dochodowy od osób prawnych, należą co do zasady do kompetencji państw członkowskich, z zastrzeżeniem przestrzegania prawa Unii (wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, pkt 21; z dnia 18 stycznia 2001 r., P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, pkt 24).

71 Tym samym art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/7 nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku zwolnienia wkładów kapitałowych z opodatkowania wszelkimi formami podatku bezpośredniego.

72 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 168 opinii, pobór u źródła będący przedmiotem postępowania głównego należy uznać za podatek bezpośredni.

73 W rzeczywistości bowiem zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego oraz podstawą opodatkowania tego podatku, który wynika z zastosowania przepisów krajowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, jest dochód, jaki spółka dominująca niebędąca rezydentem musiałaby osiągnąć w warunkach rynkowych. W tym zakresie podatek ten jest podobny do bezpośredniego podatku dochodowego (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r., P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, pkt 26; a także z dnia 10 marca 2005 r., Optiver i in., C-22/03, EU:C:2005:143, pkt 33).

74 W związku z tym dyrektywa 2008/7 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

– *Odpowiedź na pytania dotyczące wykładni dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7*

75 Z uwagi na ogół powyższych rozważań odpowiedź, jakiej trzeba udzielić sądowi odsyłającemu, brzmi następująco: art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 w związku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, art. 5 dyrektywy 2011/96 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/7 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byłaby zobowiązana zapłacić na rzecz owej spółki dominującej na warunkach rynkowych.

W przedmiocie wykładni art. 49 i 63 TFUE, art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty

76 Poprzez pytania prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 i 63 TFUE, z jednej strony, oraz art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE, a także art. 47 karty, z drugiej strony, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu przewidującemu opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieopodatkowanej pożyczki udzielonej przez jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, powinna była zapłacić na warunkach rynkowych owej spółce dominującej, jeżeli opodatkowanie u źródła ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez możliwości odliczenia na tym etapie kosztów związanych z tą pożyczką, a złożenie takiego wniosku jest konieczne dla ponownego obliczenia wspomnianego opodatkowania u źródła i ewentualnego zwrotu podatku.

– *W przedmiocie art. 49 i 63 TFUE*

77 Ponieważ sąd odsyłający odnosi się jednocześnie do swobody przedsiębiorczości, jak i do swobodnego przepływu kapitału, ustanowionych odpowiednio w art. 49 i 63 TFUE, należy najpierw ustalić, która z tych dwóch swobód może zostać naruszona uregulowaniem krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

78 W tym względzie z dobrze utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że należy uwzględnić cel omawianego uregulowania (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

79 Również z zakresu zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości wynika, że uregulowanie krajowe, które ma być stosowane jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje spółki i określanie jej działalności (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 Z kolei przepisy krajowe, które mają być stosowane do udziałów nabytych jedynie w celu dokonania lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy badać wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

81 Jeżeli chodzi o rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe, sąd odsyłający sam wskazuje we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO ma zastosowanie do nieoprocentowanych pożyczek udzielanych zarówno między spółkami powiązanymi, jak i między spółkami niepowiązanymi, a zatem niezależnie od posiadanej przez spółkę możliwości wywierania rzeczywistego wpływu na decyzje i działalność innej spółki, co znajduje zresztą potwierdzenie w brzmieniu ust. 1 tego artykułu, który dotyczy wyraźnie spółek niepowiązanych.

82 W takim przypadku okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, z których wynika, że spółka udzielająca pożyczki była w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych wyłącznym akcjonariuszem spółki będącej pożyczkobiorcą, nie mają znaczenia dla ustalenia, czy sytuacja, której dotyczy ten spór, jest objęta zakresem tej czy innej swobody podstawowej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

83 W konsekwencji należy uznać, że ze względu na sam swój przedmiot uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym jest w przeważającym stopniu objęte zakresem swobodnego przepływu kapitału przewidzianego w art. 63 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 158 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 W tych okolicznościach, nawet jeżeliby przyjąć, że rozpatrywane uregulowanie krajowe wywołuje skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i w żadnym przypadku nie uzasadniają autonomicznej analizy tychże przepisów w świetle art. 49 TFUE (wyrok z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 51).

85 Należy zatem zbadać, czy wspomniane uregulowanie krajowe stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, a jeśli tak, to czy ograniczenie to może być uzasadnione w świetle tego przepisu.

86 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do istnienia ograniczenia należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 63 ust. 1 TFUE zakazuje, jako ograniczeń w przepływie kapitału, środków mogących zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogących zniechęcać osoby będące rezydentami tych państw członkowskich do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 W tym względzie, zakładając, że art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO, co wynika z wykładni prawa krajowego, ustanawia niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania bez umożliwienia zainteresowanym, w szczególności w ramach skargi sądowej, przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych uzasadniających zawarcie nieoprocentowanych pożyczek, należy stwierdzić, że zasada ta ma zastosowanie w ten sam sposób do wszystkich nieoprocentowanych pożyczek, niezależnie od tego, czy dotyczą one spółek niebędących rezydentami. W związku z tym w odniesieniu do tej zasady przepis ten nie stanowi żadnego ograniczenia swobody przepływu kapitału objętej art. 63 TFUE.

88 Z kolei Trybunał orzekł już, że uregulowanie krajowe, na mocy którego spółka niebędąca rezydentem podlega opodatkowaniu w drodze podatku u źródła pobieranego przez spółkę będącą rezydentem z tytułu odsetek zapłaconych jej przez tę ostatnią spółkę bez możliwości odliczenia kosztów, takich jak koszty odsetek, bezpośrednio związanych z omawianą czynnością udzielenia pożyczki, podczas gdy taka możliwość odliczenia jest przyznawana spółkom będącym rezydentami otrzymującym odsetki od innych spółek będących rezydentami, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 175 i przytoczone tam orzecznictwo).

89 Tymczasem w niniejszej sprawie, o ile taka sama stawka opodatkowania w wysokości 10% ma zastosowanie niezależnie od tego, czy nieoprocentowana pożyczka jest zawierana wyłącznie pomiędzy spółkami będącymi rezydentami, czy również pomiędzy spółkami niebędącymi rezydentami, o tyle spółki będące rezydentami podlegają spornemu podatkowi w ramach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych od kwoty netto ich dochodów z fikcyjnych odsetek po odliczeniu ewentualnych kosztów bezpośrednio związanych

z udzieleniem tej pożyczki, podczas gdy zgodnie z art. 195 ust. 1 i 2 oraz z art. 199 ZKPO spółki niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu u źródła od kwoty brutto ich dochodów z fikcyjnych odsetek bez możliwości odliczenia kosztów na tym etapie.

90 Nie ulega wątpliwości, że zgodnie z art. 202a ZKPO owe spółki niebędące rezydentami mogą złożyć wniosek w ciągu roku następującego po roku poboru podatku u źródła po to, aby podatek ten został ponownie obliczony w taki sposób, by odpowiadał on podatkowi, jaki należałby się od spółki będącej rezydentem. Owa procedura zwrotu pozwoliłaby im w ten sposób, z jednej strony, na odliczenie kosztów bezpośrednio związanych z rozpatrywaną czynnością pożyczki, a z drugiej strony, na uzyskanie ewentualnego zwrotu nadwyżki podatku pobranego u źródła, względnie na uzyskanie zwolnienia z tego podatku w przypadku osiągnięcia strat.

91 Niemniej jednak, podczas gdy spółka będąca rezydentem może od razu odliczyć koszty bezpośrednio związane z dochodami z fikcyjnych odsetek, tak aby kwota podatku pobrana przez organ podatkowy odpowiadała bezpośrednio dokładnej kwocie należnego podatku, to spółka niebędąca rezydentem może domagać się takiego uwzględnienia w ramach wspomnianej procedury zwrotu dopiero na późniejszym etapie, poprzez złożenie wniosku, po zapłaceniu podatku u źródła obliczonego od kwoty brutto swoich fikcyjnych odsetek.

92 Z powyższego wynika, że uregulowanie sytuacji podatkowej spółki niebędącej rezydentem następuje siłą rzeczy z opóźnieniem w stosunku do chwili, w której spółka będąca rezydentem powinna zapłacić po złożeniu deklaracji podatkowej podatek od kwoty netto swoich fikcyjnych odsetek.

93 Tak więc w niniejszej sprawie bezsporne jest, że jeżeli spółka, która udzieliła spornej w postępowaniu głównym pożyczki, byłaby spółką będącą rezydentem, to w przypadku osiągnięcia przez nią strat nie byłaby ona zobowiązana do zapłaty podatku od fikcyjnych odsetek związanych z tą pożyczką, a tym samym zostałaby z góry zwolniona z zapłaty tego podatku bez obowiązku złożenia następnie wniosku o ponowne obliczenie jego wymiaru.

94 Należy stwierdzić, że takie odmienne traktowanie może przysporzyć korzyści spółkom będącym rezydentami, ponieważ skutkuje ono przynajmniej powstaniem po ich stronie korzyści w zakresie płynności finansowej w porównaniu ze spółkami niebędącymi rezydentami (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 28–34).

95 W konsekwencji uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

96 W związku z tym w drugiej kolejności należy zbadać, czy takie ograniczenie może zostać uznane za obiektywnie uzasadnione w świetle art. 65 ust. 1 i 3 TFUE.

97 Z przepisów tych wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić w swoich uregulowaniach krajowych rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, o ile rozróżnienie to nie będzie stanowiło arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., Autoridade Tributária e Aduaneira (Podatek od zysków kapitałowych z nieruchomości), C-388/19, EU:C:2021:212, pkt 34].

98 Należy zatem dokonać rozróżnienia między odmiennym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE a arbitralną dyskryminacją zakazaną w ust. 3 tego samego artykułu. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub aby było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., Autoridade Tributária e Aduaneira (Podatek od zysków kapitałowych z nieruchomości), C-388/19, EU:C:2021:212, pkt 35].

99 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o porównywalność sytuacji rozpatrywanych w postępowaniu głównym, to strona pozwana w postępowaniu głównym w uwagach na piśmie oraz rząd bułgarski na rozprawie podniosły, że odmienne traktowanie jest uzasadnione okolicznością, iż spółka niebędąca rezydentem i spółka będąca rezydentem znajdują się w sytuacjach obiektywnie odmiennych z punktu widzenia podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ pierwsza z nich, w odróżnieniu od drugiej, nie przedstawia finansowego wyniku księgowego i podatkowego pozwalającego na jej opodatkowanie tym podatkiem w Bułgarii.

100 W tym względzie należy przypomnieć, że w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 31).

101 Niemniej jednak z orzecznictwa Trybunału wynika, że od chwili, w której państwo członkowskie opodatkowuje w jednostronny sposób lub na podstawie konwencji podatkiem dochodowym nie tylko podatników będących rezydentami, ale także podatników niebędących rezydentami, od dochodów otrzymywanych przez nich od spółki będącej rezydentem, sytuacja wspomnianych podatników niebędących rezydentami jest zbliżona do sytuacji podatników będących rezydentami (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 47).

102 W szczególności, jeżeli chodzi o określenie dla celów obliczenia podatku dochodowego kosztów bezpośrednio związanych z czynnością, z tytułu której osiągnięte zostały dochody podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim, Trybunał orzekł już, że spółki będące rezydentami i spółki niebędące rezydentami znajdują się w porównywalnej sytuacji (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2019 r., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

103 Tymczasem w niniejszej sprawie należy stwierdzić, że Republika Bułgarii wybrała w drodze spornego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego wykonywanie swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do nieoprocentowanych pożyczek pomiędzy spółkami pożyczkobiorcami będącymi rezydentami i spółkami udzielającymi pożyczki niebędącymi rezydentami i że w konsekwencji spółki niebędące rezydentami należy uznać w odniesieniu do kosztów bezpośrednio związanych z tymi pożyczkami za znajdujące się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółek będących rezydentami.

104 Prawdą jest, że w wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Trybunał stwierdził, że w okolicznościach sprawy, w której zapadł ten wyrok, odmienne traktowanie polegające na stosowaniu różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika dotyczyło sytuacji, które nie były obiektywnie porównywalne, a tym samym owo odmienne traktowanie, które nie zawsze przysparzało korzyści beneficjentom będącym rezydentami, nie stanowiło ograniczenia w szczególności swobodnego

przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, pkt 41, 49–51; zob. także podobnie wyrok z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 70).

105 Niemniej jednak w odróżnieniu od sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), w niniejszej sprawie udzielające nieoprocentowanej pożyczki spółki będące rezydentami, jak wynika z pkt 94 niniejszego wyroku, czerpią w stosunku do udzielających nieoprocentowanej pożyczki spółek niebędących rezydentami korzyść finansową, która wynika z innej chwili, w której możliwe jest dokonanie przez nie odliczenia kosztów bezpośrednio wynikających z tej pożyczki.

106 Tymczasem, jak wynika z pkt 91–93 niniejszego wyroku, zakres tej korzyści jest określony przez czas trwania procedury zwrotu ustanowionej przez sporne w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe w celu umożliwienia spółkom niebędącym rezydentami złożenia wniosku o ponowne obliczenie podatku u źródła pobranego od kwoty brutto fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki, tak aby ów pobór u źródła odpowiadał kwocie podatku dochodowego od osób prawnych, który zostałby zapłacony przez spółkę będącą rezydentem, która udzieliła takiej pożyczki.

107 W tych okolicznościach nie można uznać, że odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki w zależności od tego, czy jest ona udzielana przez spółkę będącą rezydentem, czy przez spółkę niebędącą rezydentem, ogranicza się do sposobu poboru podatku (zob. analogicznie wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 164, 165; a także z dnia 13 listopada 2019 r., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, pkt 71–73).

108 W związku z tym owo odmienne traktowanie dotyczy obiektywnie porównywalnych sytuacji.

109 Należy zatem, po drugie, zbadać, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe może być uzasadnione względami powołanymi w niniejszej sprawie przez niektórych zainteresowanych.

110 W tym względzie strona pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym podnosi, że zgodnie z zasadą terytorialności państwa członkowskie mają prawo opodatkować dochody uzyskane na ich terytorium w celu zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego. W szczególności w braku przepisów harmonizujących przyjętych przez Unię państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych. Rząd bułgarski podkreśla ze swej strony, że sporne w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania.

111 Należy zatem stwierdzić, że argumentacja ta zmierza zasadniczo do uzasadnienia spornego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi i zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobieżenia, jak wynika z samego brzmienia art. 16 ZKPO, unikaniu opodatkowania.

112 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepis, który ogranicza swobodę przepływu kapitału, może zostać dopuszczony jedynie pod warunkiem, że jest on uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego oraz że jest on zgodny z zasadą

proporcjonalności, co oznacza, że jest on właściwy dla zagwarantowania osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [wyrok z dnia 21 maja 2019 r., Komisja/Węgry (Użytkowanie gruntów rolnych), C-235/17, EU:C:2019:432, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo].

113 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych traktatem FUE, wśród których znajduje się swobodny przepływ kapitału, są zarówno konieczność zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, oraz zwalczanie unikania opodatkowania (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 65). Podobnie jest w przypadku konieczności zagwarantowania skuteczności poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

114 Jeżeli chodzi o możliwość realizowania tych celów przez rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe, należy przypomnieć, że konieczność zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać odmienne traktowanie, jeżeli badany system ma za zadanie zapobieganie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

115 W tym względzie Trybunał już orzekł, że procedura opodatkowania u źródła stanowi uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów podatnika mającego siedzibę poza terytorium państwa opodatkowania (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 68).

116 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe w zakresie, w jakim przewiduje opodatkowanie u źródła fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanych pożyczek udzielanych spółkom będącym rezydentami przez spółki niebędące rezydentami, pozwalają państwu członkowskiemu siedziby na wykonywanie jego kompetencji podatkowych w związku z czynnościami dokonanymi na jego terytorium, poprzez zapobieganie temu, aby udzielanie takich pożyczek miało na celu jedynie uniknięcie podatku, który byłby normalnie należny od dochodów osiągniętych z czynności dokonanych na terytorium krajowym.

117 Należy zatem uznać, że takie przepisy są odpowiednie do zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

118 Jeżeli chodzi o to, czy sporne przepisy krajowe nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, Viva Telecom Bulgaria podniosła na rozprawie, że czas trwania procedury zwrotu przewidzianej w art. 202a ZKPO jest nadmierny, ponieważ ewentualny zwrot nadwyżki podatku pobranego u źródła zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem od kwoty brutto fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez spółkę niebędącą rezydentem może nastąpić dopiero po upływie trzech lat.

119 Jednakże, z zastrzeżeniem ustaleń, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, z wyjaśnień przedstawionych przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym na tej rozprawie wynika, że taki zwrot następuje co do zasady w terminie 30 dni od złożenia wniosku i jedynie

w wyjątkowych przypadkach czas trwania postępowania może wynieść trzy lata. Ponadto rząd bułgarski wskazał na rozprawie, czego weryfikacja należy również do tego sądu, że krajowa agencja ds. przychodów skarbowych powinna zapłacić odsetki od kwot należnych, począwszy od 30. dnia po złożeniu deklaracji podatkowej.

120 Tym samym, z zastrzeżeniem tej weryfikacji, rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie wydaje się pod względem długości procedury zwrotu wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych przez nie celów.

121 W tych okolicznościach okazuje się, że owo uregulowanie krajowe może być uzasadnione celami polegającymi na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i na zapewnieniu skuteczności poboru podatku w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

– *W przedmiocie art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty*

122 Jak wynika z pkt 33 niniejszego wyroku, sąd odsyłający zastanawia się również nad wykładnią art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty z tego powodu, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe, takie jak wynikające z art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO, przewiduje niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania w przypadku udzielenia nieoprocentowanej pożyczki.

123 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, jeżeli jest oczywiste, że przepis prawa Unii przedłożony do interpretacji Trybunału nie może znaleźć zastosowania (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 31).

124 Tymczasem, w pierwszej kolejności, w odniesieniu do art. 5 ust. 4 TUE Trybunał orzekł już, że postanowienie to odnosi się do działania instytucji Unii, ponieważ jego akapit pierwszy przewiduje, że zgodnie z zasadą proporcjonalności treść i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów, a jego akapit drugi nakłada na instytucje Unii obowiązek przestrzegania tej samej zasady proporcjonalności, gdy działają one w ramach wykonywania kompetencji (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 33).

125 W drugiej kolejności, odnośnie do art. 12 lit. b) TUE Trybunał orzekł również, że przepis ten, zgodnie z którym parlamenty krajowe przyczyniają się do prawidłowego funkcjonowania Unii, zapewniając zgodność z zasadą pomocniczości, uprawnia te parlamenty do czuwania nad poszanowaniem tej zasady przy wykonywaniu kompetencji przez instytucje Unii, jak również nad prawidłowym funkcjonowaniem Unii, a tym samym dotyczy on nie prawa krajowego, lecz projektów aktów prawnych Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 34).

126 W trzeciej kolejności, odnośnie do art. 47 karty należy przypomnieć, że zakres stosowania karty, jeśli chodzi o działania państw członkowskich, został określony w art. 51 ust. 1 karty, zgodnie z którym postanowienia karty mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w sytuacji, gdy stosują one prawo Unii (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

127 Ów art. 51 ust. 1 karty potwierdza utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach regulowanych przez prawo Unii, lecz nie poza takimi sytuacjami (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

128 Jeżeli zatem stan prawny nie jest objęty zakresem stosowania prawa Unii, Trybunał nie jest właściwy do jego oceny, a przytaczane ewentualnie postanowienia karty nie mogą same uzasadniać takiej właściwości (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

129 W niniejszej sprawie rozpatrywane w postępowaniu uregulowanie krajowe nie jest objęte, ze względów przedstawionych w pkt 48–75 niniejszego wyroku, zakresem zastosowania dyrektywy 2003/49, 2011/96 i 2008/7. Ponadto art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO w zakresie, w jakim ustanawia on niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania, nie należy, jak to wynika z pkt 87 niniejszego wyroku, do art. 63 TFUE i nie jest w konsekwencji objęty w tej kwestii zakresem zastosowania karty.

130 Z powyższego wynika, że nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi sądowi odsyłającemu w zakresie, w jakim sąd ten zastanawia się nad wykładnią art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty, ponieważ oczywiste jest, że przepisy te nie mają zastosowania do sytuacji, do której odnosi się ten sąd.

– *Odpowiedź na pytania dotyczące wykładni prawa pierwotnego*

131 Z uwagi na ogół powyższych rozważań odpowiedź, jakiej trzeba udzielić sądowi odsyłającemu, brzmi następująco: art. 63 TFUE w świetle zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byłaby zobowiązana zapłacić tej ostatniej spółce na warunkach rynkowych, jeżeli owo opodatkowanie u źródła ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez możliwości odliczenia na tym etapie kosztów związanych z tą pożyczką, a w celu ponownego obliczenia wspomnianego podatku pobranego u źródła i ewentualnego zwrotu konieczne jest późniejsze złożenie wniosku w tym zakresie, o ile z jednej strony, długość procedury przewidzianej w tym celu przez to uregulowanie nie jest nadmierna, a z drugiej strony, należą się odsetki od zwracanych kwot.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich w związku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r., oraz art. 3 i 5 dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byłaby zobowiązana zapłacić na rzecz owej spółki dominującej na warunkach rynkowych.**

2) **Artykuł 63 TFUE w świetle zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byłaby zobowiązana zapłacić tej ostatniej spółce na warunkach rynkowych, jeżeli owo opodatkowanie u źródła ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez możliwości odliczenia na tym etapie kosztów związanych z tą pożyczką, a w celu ponownego obliczenia wspomnianego podatku pobranego u źródła i ewentualnego zwrotu konieczne jest późniejsze złożenie wniosku w tym zakresie, o ile z jednej strony, długość procedury przewidzianej w tym celu przez to uregulowanie nie jest nadmierna, a z drugiej strony, należą się odsetki od zwracanych kwot.**

Podpisy