Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. februarja 2022*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davčni odtegljaj od fiktivnih obresti na brezobrestno posojilo, ki ga je matična družba nerezidentka odobrila odvisni družbi rezidentki – Direktiva 2003/49/ES – Plačila obresti med povezanimi družbami iz različnih držav članic – Člen 1(1) – Oprostitev plačila davčnega odtegljaja – Člen 4(1)(d) – Izvzetje nekaterih plačil – Direktiva 2011/96/EU – Davek od dohodkov pravnih oseb – Člen 1(1)(b) – Distribucija dobička s strani odvisne družbe rezidentke matični družbi nerezidentki – Člen 5 – Oprostitev plačila davčnega odtegljaja – Direktiva 2008/7/ES – Zbiranje kapitala – Člen 3 – Vložki kapitala – Člen 5(1)(a) – Oprostitev plačila posrednega davka – Člena 63 in 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Obdavčitev bruto zneska fiktivnih obresti – Postopek za povračilo zaradi odbitka stroškov, povezanih z odobritvijo posojila, in morebitnega vračila – Različno obravnavanje – Utemeljitev – Enakomerna porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami – Učinkovito pobiranje davkov – Boj proti izogibanju davkom“

V zadevi C-257/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 4. maja 2020, ki je na Sodišče prispela 9. junija 2020, v postopku

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

proti

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

ob udeležbi

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, C. Lycourgos, predsednik četrtega senata, I. Jarukaitis in M. Ilešič, sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

* Jezik postopka: bolgarščina.

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. junija 2021,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, ki so jo sprva zastopali D. Yordanov, M. Emanuilov in S. Hristozova-Yordanova, nato Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov in D. Dimitrova, advokati,

– za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia N. Kalistratov in M. Bakalova, agenta,

– za bolgarsko vlado T. Tsingileva in L. Zaharieva, agentki,

– za Evropsko komisijo W. Roels in Y. Marinova, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. septembra 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5(4) in člena 12(b) PEU, člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), členov 49 in 63 PDEU, člena 4(1)(d) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 380), člena 1(1)(b) in (3) in člena 5 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 (UL 2015, L 21, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2011/96), člena 3, od (h) do (j), člena 5(1)(a) in (b), člena 7(1) in člena 8 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL 2008, L 46, str. 11), točke 3 oddelka 6 Priloge VI k Protokolu o pogojih in načinu sprejema republike Bolgarije in Romunije v Evropsko unijo (UL 2005, L 157, str. 29, v nadaljevanju: Protokol o sprejemu) in točke 3 oddelka 6 Priloge VI k Aktu o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203, v nadaljevanju: Akt o pristopu).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, ki ima sedež v Sofiji (Bolgarija), in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija, Bolgarija) zaradi obdavčitve fiktivnih obresti na brezobrestno posojilo, ki ga je družbi Viva Telecom Bulgaria odobrila njena matična družba s sedežem v drugi državi članici, z davčnim odtegljajem.

Pravni okvir

Pravo Unije

Pristop Republike Bolgarije k Evropski uniji

3 20. člen Protokola o sprejemu in člen 23 Akta o pristopu, ki se nanaša na prehodne ukrepe, določata, da se ukrepi, našteti v prilogah VI k temu protokolu in k temu aktu, uporabljajo za Republiko Bolgarijo pod pogoji, določenimi v teh prilogah.

4 Navedeni prilogi, naslovljeni „Seznam iz 20. člena Protokola: Prehodni ukrepi, Bolgarija“ oziroma „Seznam iz člena 23 akta o pristopu: prehodni ukrepi, Bolgarija“, v točkah 3 oddelkov 6, naslovljenih „Obdavčitev“, napotujeta na Direktivo 2003/49, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/76/ES z dne 29. aprila 2004 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 23), in z enakim besedilom določata:

„Bolgarija je pooblaščena, da do 31. decembra 2014 ne uporablja določb člena 1 Direktive [2003/49]. V tem prehodnem obdobju davčna stopnja na plačila obresti ali licenčnin, ki se plačajo povezani družbi iz druge države članice ali stalni poslovni enoti povezane družbe iz države članice, ki se nahaja v drugi državi članici, do 31. decembra 2010 ne sme preseči 10 %, oziroma 5 % v naslednjih letih do 31. decembra 2014.“

Direktiva 2003/49

5 V uvodnih izjavah od 1 do 4 Direktive 2003/49 je navedeno:

(1) Na enotnem trgu, ki ima značilnosti notranjega trga, se transakcije med družbami iz različnih držav članic davčno ne smejo manj ugodno obravnavati, kot se obravnavajo transakcije med družbami iz iste države članice.

(2) Pri plačilih obresti ter licenčnin ta zahteva trenutno ni izpolnjena; nacionalni davčni predpisi skupaj z dvostranskimi in večstranskimi sporazumi, kjer ti obstajajo, ne morejo vedno zagotoviti odprave dvojnega obdavčevanja, njihova uporaba pa pogosto povzroči obremenjujoče upravne formalnosti in probleme z razpoložljivostjo denarnih sredstev teh družb.

(3) Zagotoviti je treba, da se plačila obresti ter licenčnin v državi članici obdavčijo samo enkrat.

(4) Odprava obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin v državi članici, v kateri nastanejo, ne glede na to, ali se davek pobere z odtegnitvijo na [pri] viru ali z odmero, je najprimernejši način za odpravo navedenih formalnosti in problemov ter za zagotovitev enakopravne davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij; zlasti je treba takšne davke odpraviti pri takšnih plačilih, ki se izvedejo med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter med stalnimi poslovnimi enotami takšnih družb.“

6 Člen 1 te direktive, naslovljen „Področje uporabe in postopek“, določa:

„1. Plačila obresti ali licenčnin, ki nastanejo v državi članici, so oproščena vseh davkov na tovrstna plačila v tej državi, ne glede na to, ali se pobirajo z odtegnitvijo davka na [pri] viru ali z odmero, če

je upravičeni lastnik obresti ali licenčnin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici.

2. Šteje se, da plačilo, ki ga izvede družba iz države članice ali stalna poslovna enota, ki se nahaja v drugi državi članici, nastane v tej državi članici, v nadaljnjem besedilu ‚državi vira'.

[…]

4. Družba iz države članice se obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčnin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblaščeni podpisnik za neko drugo osebo.

[…]"

7 Člen 2 navedene direktive, naslovljen „Opredelitev obresti ter licenčnin", določa:

„V tej direktivi:

(a) izraz ‚obresti' pomeni dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, in ne glede na to, ali imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in še posebej dohodek iz vrednostnih papirjev ter dohodek od obveznic ali zadolžnic, vključno s premijami in nagradami, ki pripadajo takim vrednostnim papirjem, obveznicam ali zadolžnicam; kazni zaradi zamude pri plačilu se ne štejejo za obresti;

[…]"

8 Člen 4 iste direktive, naslovljen „Izvzetje plačil iz naslova obresti ali licenčnin", določa:

„1. Država vira ni dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive v naslednjih primerih:

(a) pri plačilih, ki se po pravu države vira obravnavajo kot razdelitev dobička ali kot povračilo kapitala;

[…]

(d) pri plačilih iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o poplačilu glavnice ali pri katerih plačilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje.

2. Kadar zaradi posebnega razmerja med plačnikom in upravičenim lastnikom obresti ali licenčnin ali med enim izmed njiju in drugo osebo znesek obresti ali licenčnin presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takšnega razmerja ne bi bilo, se določbe te direktive uporabljajo samo za zadnji navedeni znesek, če obstaja."

Direktiva 2008/7

9 Člen 3 Direktive 2008/7, naslovljen „Vložki kapitala“, določa:

„Za namene te direktive in ob upoštevanju člena 4 za naslednje transakcije velja, da so ‚vložki kapitala‘:

[…]

(h) povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev člana, ki ne povzroča povečanja kapitala družbe, temveč je njegova posledica sprememba pravic v družbi ali pa lahko poveča vrednost deležev družbe;

(i) posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe;

(j) posojilo, ki ga najame kapitalska družba za člana ali njegovega zakonca ali otroka, ali posojilo, ki ga najame za tretjo stranko, če zanj jamči član, pod pogojem, da imajo taka posojila enako vlogo kot povečanje kapitala družbe.“

10 Člen 5 navedene direktive, naslovljen „Transakcije, ki niso posredno obdavčene“, v odstavku 1 določa:

„Države članice kapitalskih družb ne zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi z:

(a) vložki kapitala;

(b) posojili ali opravljanjem storitev v okviru vložkov kapitala;

[…]“

Direktiva 2011/96

11 „V uvodnih izjavah od 3 do 6 Direktive 2011/96 je navedeno:

(3) Cilj te direktive je oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam od davčnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe.

(4) Da se v Uniji ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi učinkovito delovanje takšnega notranjega trga, je potrebno povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine. Te operacije ne bi smele biti ovirane z omejitvami, pomanjkljivostmi ali izkrivljanji, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic. Zato je za takšna povezovanja družb iz različnih držav članic v skupine treba določiti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam notranjega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni.

(5) Posledica takega povezovanja v skupine, je lahko oblikovanje skupin matičnih družb in odvisnih družb.

(6) Pred začetkom veljavnosti Direktive [Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147)] so se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami iz različnih držav članic, v državah članicah znatno razlikovali in so bili na splošno manj ugodni kot tisti, ki so veljali za matične in odvisne družbe v isti državi članici. Zato je bilo sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice. Ta manj ugoden položaj je bilo treba odpraviti z uvedbo skupnega sistema na ravni Unije, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine."

12 Člen 1(1) Direktive 2011/96 določa:

„Države članice uporabljajo to direktivo:

[…]

(b) za distribucijo dobička s strani družb iz te države članice, družbam, iz drugih držav članic, od katerih so odvisne;

[…]"

13 Člen 5 te direktive določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, se oprosti pri viru odtegnjenega davka."

Bolgarsko pravo

14 Člen 1(4) Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zakon o davku od dohodka pravnih oseb, DV št. 105 z dne 22. decembra 2006), ki velja od 1. januarja 2007 (v nadaljevanju: ZKPO), določa:

„Ta zakon ureja obdavčenje dohodkov, na katere se nanaša in ki jih v Republiki Bolgariji prejmejo pravne osebe rezidentke ali nerezidentke."

15 Člen 5(1) in (2) ZKPO določa:

„1. Dobiček je obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb.

2. Dohodki pravnih oseb rezidentk ali nerezidentk, na katere se nanaša ta zakon, so obdavčeni z davkom, ki se odtegne pri viru."

16 Člen 12(5) ZKPO določa:

„Kot dohodki iz nacionalnega vira se štejejo spodaj navedeni dohodki, če jih prejmejo pravne osebe rezidentke, podjetniki posamezniki rezidenti ali pravne osebe nerezidentke oziroma podjetniki posamezniki nerezidenti prek stalne poslovne enote ali dejanskega mesta poslovanja v državi ali če jih pravnim osebam nerezidentkam plačajo fizične osebe rezidentke oziroma fizične osebe nerezidentke z dejanskim mestom poslovanja:

1. obresti, tudi obresti, vključene v poplačilo lizinga;

[…]“

17 Člen 16 ZKPO, naslovljen „Izogibanje davkom“, v različici, ki velja od 1. januarja 2010, določa:

„1. […] Če se eden ali več pravnih poslov, vključno s pravnimi posli med osebami, ki med seboj niso povezane, sklene pod pogoji, ki pripeljejo do izogibanja davkom, se davčna osnova določi ne glede na te pravne posle, njihove pogoje ali pravno obliko ter se upošteva davčna osnova, ki bi obstajala, če bi se sklenil običajen pravni posel ustrezne vrste po tržnih cenah, ki bi imel enak gospodarski rezultat, ne da bi pripeljal do izogibanja davkom.

2. Za izogibanje davkom se štejejo tudi:

[…]

(3) uporaba ali odobritev kreditov z obrestno mero, ki se v trenutku sklenitve pravnega posla razlikuje od tržne obrestne mere, vključno z brezobrestnim posojilom ali drugimi časovno omejenimi neodplačnimi finančnimi pomočmi, ter odpust kreditov ali vračilo – za svoj račun – kreditov, ki niso povezani z dejavnostjo;

[…]“

18 Člen 20 ZKPO, naslovljen „Davčna stopnja“, določa:

„Davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb znaša 10 %.“

19 Člen 195 ZKPO, naslovljen „Davek, odtegnjen pri viru, na dohodke nerezidentov“, v različici, ki velja od 1. januarja 2015, določa:

„1. […] Dohodki, ki imajo vir na nacionalnem ozemlju in jih ustvarijo tuje pravne osebe […], so obdavčeni z davkom, odtegnjenim pri viru, s plačilom katerega je davčna obveznost dokončno poravnana.

2. […] Davek, odtegnjen pri viru, iz odstavka 1 odtegnejo pravne osebe rezidentke […], ki izplačajo dohodek pravnim osebam nerezidentkam […].

[…]

6. […] Davek, odtegnjen pri viru, se ne plača od:

[…]

3. dohodkov od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenčnin pod pogoji iz odstavkov od 7 do 12;

[…]

7. […] Dohodki od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenčnin se ne obdavčijo z davkom, odtegnjenim pri viru, če so hkrati izpolnjeni ti pogoji:

[…]

11. […] Odstavki 7, 8, 9 in 10 se ne uporabljajo za:

(1) dohodke, ki pomenijo distribucijo dobička ali vračilo kapitala;

[…]

(4) dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o vračilu glavnice ali pri katerih vračilo glavnice zapade več kot 50 let po nastanku dolga;

[…]

(7) dohodke iz pravnih poslov, katerih glavni namen ali eden od glavnih namenov je izogibanje davkom ali davčna utaja.“

20 Člen 199 ZKPO, naslovljen „Davčna osnova za davek, odtegnjen pri viru, na dohodke nerezidentov“, v odstavku 1 določa:

„Davčna osnova za določitev davka, ki se od dohodkov v skladu s členom 195(1) odtegne pri viru, je bruto znesek teh dohodkov […].“

21 Člen 200 ZKPO, naslovljen „Davčna stopnja“, je v odstavku 2 v različici, ki je veljala od 1. januarja 2011, določal:

„[…] Davčna stopnja davka na dohodke iz člena 195 je 10 %, razen v primerih iz člena 200a.“

22 Ta določba je bila s 1. januarjem 2015 spremenjena tako:

„[…] Davčna stopnja davka na dohodke iz člena 195 je 10 %.“

23 Člen 200a ZKPO v različici, ki je veljala od 1. januarja 2011, kakor je bil spremenjen in dopolnjen s 1. januarjem 2014, je do razveljavitve z učinkom od 1. januarja 2015 določal:

„1. […] Davčna stopnja za dohodke od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenčnin je 5 %, če so hkrati izpolnjeni ti pogoji:

[…]

5. Odstavki od 1 do 4 se ne uporabljajo za:

[…]

(1) dohodke, ki pomenijo distribucijo dobička ali vračilo kapitala;

[…]

(4) dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o vračilu glavnice ali pri katerih vračilo glavnice zapade več kot 50 let po nastanku dolga;

[…]“

24 Člen 202a, od (1) do (4), ZKPO, naslovljen „Preračun davka, odtegnjenega pri viru“, v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010, je določal:

„1. […] Pravna oseba nerezidentka, ki je davčna rezidentka države članice Evropske unije ali druge države, pogodbenice Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru [z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3)], se lahko odloči za preračun davka, odtegnjenega pri viru, v zvezi z dohodki iz člena 12(2), (3), (5) in (8). Če se oseba nerezidentka odloči za preračun davka, odtegnjenega pri viru, se preračun nanaša na vse dohodke iz člena 12(2), (3), (5) in (8), ki jih je prejela v davčnem obdobju.

2. Če se oseba nerezidentka odloči za preračun davka, odtegnjenega pri viru, v zvezi z dohodki, ki jih je prejela, se preračunani davek ujema z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bi moral biti obračunan od teh dohodkov, če bi jih prejela pravna oseba rezidentka. Če je oseba nerezidentka ustvarila odhodke, povezane z dohodki v smislu prvega stavka, od katerih bi bilo treba, če bi jih ustvarila pravna oseba rezidentka, obračunati davek od odhodkov, se znesek preračunanega davka poveča za ta davek.

3. Če znesek pri viru odtegnjenega davka iz člena 195(1) presega znesek davka, preračunanega v skladu z odstavkom 2, je treba razliko povrniti do zneska davčnega odtegljaja iz člena 195(1), ki ga oseba nerezidentka ne more odbiti od davka, obračunanega v njeni državi rezidentstva.

4. Vložena letna davčna napoved vsebuje podatek o tem, ali je bila izbrana možnost preračuna davčnega odtegljaja. Nerezident davčno napoved vloži pri Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia [(teritorialni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke za mesto Sofija, Bolgarija))] do 31. decembra leta, ki sledi letu prejema dohodkov.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

25 Družba „Viva Telecom Bulgaria“ EAD, ki jo je nasledila družba „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, je 22. novembra 2013 kot posojilojemalka s svojo edino delničarko, družbo interV Investment Sàrl, ki je družba s sedežem v Luksemburgu, sklenila posojilno pogodbo, s katero ji je zadnjenavedena kot posojilodajalka odobrila brezobrestno posojilo z možnostjo pretvorbe, ki naj bi zapadlo 60 let po začetku veljavnosti te pogodbe. Navedena pogodba je določala, da obveznost posojilojemalke, da posojilo vrne, preneha kadar koli po datumu odobritve financiranja, če se posojilojemalka odloči, da bo dolgovani znesek posojila vložila v svoj kapital kot stvarni vložek, ob upoštevanju pogojev, določenih v tej pogodbi.

26 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (teritorialni direktorat nacionalne agencije za javne prihodke, Bolgarija) (v nadaljevanju: davčna uprava) je z odločbo z dne 16. oktobra 2017 družbi Viva Telecom Bulgaria ponovno odmeril davek, pri čemer ji je v zvezi s posojilom, ki ji ga je odobrila družba interV Investment, na podlagi člena 195 ZKPO naložil plačilo pri viru odtegnjenega davka za obdobje med 14. februarjem 2014 in 31. marcem 2015.

27 Ker sporno posojilo na datum davčnega nadzora ni bilo preoblikovano v kapital in posojilojemalka tega posojila ni niti povrnila niti ni plačala obresti, je davčna uprava ugotovila obstoj pravnega posla, ki pomeni izogibanje davkom v smislu člena 16(2), točka 3, ZKPO. Davčna uprava je v svoji odločbi ugotovila, da tržna obrestna mera, ki jo je treba uporabiti za to posojilo pri izračunu obresti, ki jih posojilojemalka ni plačala, preden se v zvezi z njimi izvede odtegljaj pri viru, znaša 10 %.

28 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je 20. decembra 2017 zavrnila pritožbo, ki jo je družba Viva Telecom Bulgaria vložila zoper to odločbo.

29 Administrativen sad Sofia (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija), pri katerem je ta družba vložila tožbo, s katero je izpodbijala zakonitost odločbe z dne 16. oktobra 2017, je s sodbo z dne 29. marca 2019 to tožbo zavrnilo, saj je menilo, da posojilo iz postopka v glavni stvari pomeni finančno sredstvo navedene družbe, ki je zaradi neplačila obresti ustvarilo prednost, medtem ko za posojilodajalko to zaradi neprejetih obresti pomeni ekonomsko izgubo. Po navedbah tega sodišča je bil izposojeni znesek uporabljen za poplačilo nekaterih finančnih obveznosti posojilojemalke, navedenih v posojilni pogodbi, in torej ni element lastniškega kapitala.

30 Družba viva Telecom Bulgaria je pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) vložila kasacijsko pritožbo, s katero predlaga razveljavitev te sodbe.

31 Ta družba v podporo tej kasacijski pritožbi trdi, da je bil odtegljaj pri viru odtegnjen od fiktivnih dohodkov iz obresti, ne da bi se upošteval dokazani obstoj poslovnega interesa za brezobrestno posojilo. Ob tem še trdi, da ni imela sredstev za plačilo obresti za sporno posojilo in da je bila družba InterV Investment na datum sklenitve te posojilne pogodbe edina lastnica kapitala. Trdi tudi, da je člen 16(2), točka 3, ZKPO v nasprotju s sodno prakso Sodišča, saj naj strankama brezobrestnega posojila ne bi omogočal, da dokažeta obstoj ekonomskih razlogov za odobritev tega posojila.

32 Podredno, družba Viva Telecom Bulgaria trdi, da se, ker je Republika Bolgarija uporabila možnost iz člena 4(1)(d) Direktive 2003/49, ki državam članicam omogoča, da s področja uporabe te direktive izvzamejo obresti na posojila, ki jih z davčnega vidika obravnavajo kot dohodke iz lastniškega kapitala, uporablja Direktiva 2011/96, ki se nanaša na take dohodke. Na podlagi člena 5 te direktive pa naj bi bil dobiček, ki ga odvisna družba rezidentka razdeli svoji matični družbi nerezidentki, oproščen pri viru odtegnjenega davka. Trdi tudi, da posojilo iz postopka v glavni stvari pomeni kapitalsko udeležbo v smislu člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7, ki v skladu s členom 5 te direktive ne bi smela biti posredno obdavčena.

33 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) se sprašuje, prvič, ali je člen 16(2), točka 3, ZKPO v skladu z načelom sorazmernosti iz člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter s pravico do učinkovitega pravnega sredstva, določeno v členu 47 Listine. Ta nacionalna določba naj bi namreč določala neizpodbojno domnevo izogibanja davkom v primeru odobritve brezobrestnega posojila,

ne glede na to, ali gre za posojilo med povezanimi ali nepovezanimi osebami, ne da bi lahko posojilodajalec ali posojilojemalec to domnevo ovrgel. V primeru povezanih družb pa bi lahko ekonomski razlogi v zvezi z interesi zadevne skupine upravičili sklenitev takega posojila.

34 Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje o področju uporabe direktiv 2003/49 in 2011/96. V skladu s členom 4(1)(d) Direktive 2003/49, ki ga je Republika Bolgarija pred 1. januarjem 2015 v bistvu izvajala s členom 200(1) in (5), točka 4, ZKPO, po tem datumu pa s členom 195(6), točka 3, in (11), točka 4, ZKPO, naj namreč država članica vira ne bi bila dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive v primeru plačil iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o poplačilu glavnice ali pri katerih plačilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje. Zato se postavlja vprašanje, ali je treba taka plačila šteti za distribucijo dobička, ki bi morala biti, če je opravljena s strani odvisne družbe rezidentke njeni matični družbi nerezidentki, na podlagi členov 1 in 5 Direktive 2011/96 oproščena pri viru odtegnjenega davka.

35 Tretjič, to sodišče se sprašuje, ali je treba odobritev brezobrestnega posojila družbi rezidentki s strani družbe nerezidentke, ki je od 1. januarja 2010 na podlagi člena 16(2), točka 3, in člena 195 ZKPO obdavčeno z davkom, odtegnjenim pri viru, šteti za vložek kapitala v smislu člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7, za katerega bi zato morale veljati določbe te direktive, zlasti člen 5(1)(a) in (b), člen 7(1) in člen 8.

36 Četrtič in zadnjič, navedeno sodišče se sprašuje o vplivu prehodnih ukrepov, vsebovanih v Protokolu o sprejemu in Aktu o pristopu, katerih določbi iz njunih prilog VI, oddelka 6, točki 3, določata, da je Republika Bolgarija pooblaščena, da do 31. decembra 2014 ne uporablja člena 1 Direktive 2003/49, in je v njiju pojasnjeno, da v tem prehodnem obdobju davčna stopnja na plačila obresti, ki se plačajo med drugim povezani družbi iz druge države članice, med 31. decembrom 2010 in 31. decembrom 2014 ne sme preseči 5 %. Člen 200(2) in člen 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO v različici, ki je veljala leta 2014, naj bi bila namreč v nasprotju z navedenima določbama, saj sta določala davčni odtegljaj v višini 10 %.

37 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali načelo sorazmernosti v skladu s členom 5(4) in členom 12(b) [PEU] ter pravica do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s členom 47 [Listine] nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je člen 16(2), točka 3, ZKPO?

2. Ali gre pri plačilih obresti v skladu s členom 4(1)(d) Direktive [2003/49] za razdelitev dobička, za katero velja člen 5 Direktive [2011/96]?

3. Ali je za plačila iz brezobrestnega posojila, ki je zajeto v členu 4(1)(d) Direktive [2003/49] in ki zapade 60 let po sklenitvi pogodbe, mogoče uporabiti ureditev iz člena 1(1)(b) in (3) ter člena 5 Direktive [2011/96]?

4. Ali člen 49 ter člen 63(1) in (2) [PDEU], člen 1(1)(b) in (3) ter člen 5 Direktive [2011/96] in člen 4(1)(d) Direktive [2003/49] nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ureditev iz člena 195(1), člena 200(2) […] in člena 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO (razveljavljen) v vsakokratnih različicah, ki so veljale [od] 1. januarja 2011 do 1. januarja 2015, in člena 195(1), (6), točka 3, in (11), točka 4, ZKPO v različici, ki je veljala po 1. januarju 2015[?] [Ali poleg tega nasprotujejo] davčni praksi, v skladu s katero se neplačane obresti iz

brezobrestnega posojila, ki ga je matična družba s sedežem v drugi državi članici odobrila odvisni družbi rezidentki in ki zapade 60 let od 22. novembra 2013, obdavčijo s pri viru odtegnjenim davkom?

5. Ali člen 3, od (h) do (j), člen 5(1)(a) in (b), člen 7(1) in člen 8 Direktive [2008/7] nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v členu 16(1) in (2), točka 3, ter členu 195(1) ZKPO, o obdavčitvi pri viru fiktivnih dohodkov iz obresti na podlagi brezobrestnega posojila, ki ga je družba iz druge države članice, ki je edina delničarka posojilojemalke, odobrila tej družbi, ki je rezidentka?

6. Ali prenos Direktive [2003/49] v letu 2011 pred iztekom prehodnega roka, določenega v Prilogi VI, razdelek „Obdavčitev“, točka 3, Akta [o pristopu] ter v členu 200(2) in členu 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO, s tem, da določa 10-odstotno davčno stopnjo namesto najvišje stopnje 5 %, predpisane v Aktu [o pristopu] in Protokolu [o sprejemu], krši načeli pravne varnosti in legitimnih pričakovanj?“

Vprašanja za predhodno odločanje

38 Predložitveno sodišče se s šestimi vprašanji, ki se deloma prekrivajo, v bistvu sprašuje o razlagi, na eni strani, sekundarne zakonodaje Unije, ki izhaja iz direktiv 2003/49 (drugo, tretje in šesto vprašanje), 2011/96 (drugo in četrto vprašanje) oziroma 2008/7 (peto vprašanje), in na drugi strani, primarne zakonodaje Unije, ki izhaja iz členov 49 in 63 PDEU (četrto vprašanje), člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter člena 47 Listine (prvo vprašanje).

Dopustnost

39 Tožena stranka v postopku v glavni stvari meni, da drugo, tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje niso dopustna. Ta vprašanja naj bi se namreč nanašala na določbe prava Unije, in sicer na člen 4(1)(d) Direktive 2003/49 ter člen 1(1)(b) in (3) in člen 5 Direktive 2011/96, ki niso nejasni. Poleg tega naj te določbe nikakor ne bi bile povezane s pravno opredelitvijo, ki jo je davčna uprava podala v odločbi iz postopka v glavni stvari. Ta odločba naj namreč ne bi nalagala odtegnitve davka pri viru iz naslova distribucije dividend ali dobička v smislu Direktive 2011/96, temveč iz naslova davčnega izogibanja zaradi sklenitve brezobrestnega posojila. Poleg tega naj bi člen 200a(3), točka 4, ZKPO, ki je od 1. januarja 2011 postal člen 200a(5), točka 4, ZKPO, pomenil pravilen prenos člena 4(1)(d) Direktive 2003/49.

40 Bolgarska vlada meni, da drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje nista dopustni, ker nista povezani z okoliščinami spora o glavni stvari. V predložitveni odločbi naj namreč ne bi bilo navedeno, zakaj je razlaga direktiv 2003/49 in 2011/96 koristna za rešitev tega spora.

41 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da izključno nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in mora prevzeti odgovornost za izdano sodno odločbo, glede na značilnosti zadeve presodi nujnost pridobitve predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in upoštevnost vprašanj, ki jih zastavi Sodišču. Zato Sodišče, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago ali veljavnost pravila iz prava Unije, načeloma mora odločiti. Iz tega sledi, da za vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodišča, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo nacionalno sodišče, zavrne le, če je očitno, da zahtevana razlaga ni v nikakršni zvezi z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem

hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 16. julija 2020, Facebook Ireland in Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, točka 73 in navedena sodna praksa).

42 V obravnavanem primeru je treba v zvezi s trditvijo, ki se nanaša na jasnost določb direktiv 2003/49 in 2011/96, ki so predmet drugega, tretjega in četrtega vprašanja, najprej poudariti, da nacionalnemu sodišču nikakor ni prepovedano, da Sodišču postavi vprašanja za predhodno odločanje, odgovor na katera – po mnenju ene od strank v postopku v glavni stvari – ne pušča nobenega razumnega dvoma. Posledično, tudi če bi bilo tako, predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki vsebuje taka vprašanja, zato ne postane nedopusten (sodba z dne 14. oktobra 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, točka 26 in navedena sodna praksa).

43 Poleg tega je treba ugotoviti, da na podlagi nobenega elementa iz spisa, ki je na voljo Sodišču, ni mogoče sklepati, da razlaga direktiv 2003/49 in 2011/96, za katero je zaprošeno, ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari ali da je hipotetična, ker naj v odločbi iz postopka v glavni stvari ne bi bile uporabljene določbe iz teh direktiv oziroma ker naj bi bilo nacionalno pravo v skladu z njima. Predložitveno sodišče je namreč v predlogu za sprejetje predhodne odločbe z vso zahtevano jasnostjo navedlo razloge, iz katerih meni, da je odgovor na drugo, tretje in četrto vprašanje, ki se nanašajo na razlago navedenih določb prava Unije, potreben za rešitev spora o glavni stvari, saj bi se s pri viru odtegnjenim davkom, naloženim v tej odločbi, po mnenju tega sodišča lahko kršili navedeni direktivi.

44 Iz tega sledi, da so drugo, tretje in četrto vprašanje dopustna.

Vsebinska presoja

45 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba vsak nacionalni ukrep na področju, ki je predmet izčrpne harmonizacije na ravni Unije, presojati glede na določbe tega ukrepa harmonizacije, in ne glede na določbe primarnega prava (sodba z dne 6. decembra 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, točka 22 in navedena sodna praksa).

46 Zato je treba vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, najprej preučiti v delu, v katerem se nanašajo na razlago direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7, nato pa, ob neobstoju izčrpne harmonizacije, v delu, v katerem se nanašajo, na eni strani, na člena 49 in 63 PDEU in, na drugi strani, na člen 5(4) in člen 12(b) PEU ter člen 47 Listine.

Razlaga direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7

47 Predložitveno sodišče z vprašanji v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi s členom 4(1)(d) te direktive ter s točkama 3 oddelkov 6 prilog VI k Protokolu o sprejemu oziroma Aktu o pristopu, člen 5 Direktive 2011/96 ter člena 3 in 5 Direktive 2008/7 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji.

– *Direktiva 2003/49*

48 Kot izhaja iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49, je namen te direktive odpraviti dvojno obdavčevanje v zvezi s plačili obresti in licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter zagotoviti, da se plačila obresti in licenčnin obdavčijo samo enkrat v eni sami državi članici, pri čemer je najprimernejši način za zagotovitev enake davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij odprava vsakršnega obdavčevanja navedenih plačil v državi članici, v kateri ta nastanejo (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, EU:C:2019:134, točka 85 in navedena sodna praksa).

49 Področje uporabe Direktive 2003/49, kot je opredeljeno v njenem členu 1(1), se torej nanaša na oprostitev davka od plačil obresti in licenčnin, ki nastanejo v državi članici njihovega izvora, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčnin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, EU:C:2019:134, točka 86 in navedena sodna praksa).

50 S tega vidika člen 1(1) te direktive med drugim določa, da so plačila obresti v državi članici izvora oproščena vsakršnega pri viru odtegnjenega davka, če je upravičeni lastnik obresti družba iz druge države članice.

51 Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da ker so v členu 2(a) navedene direktive obresti opredeljene kot „dohodek iz vseh vrst terjatev“, lahko obresti, ki so dohodek od takih terjatev, prejme samo upravičeni lastnik (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 87 in navedena sodna praksa).

52 Zato je pojem „upravičeni lastnik obresti“ v smislu Direktive 2003/49 treba razlagati, kot da označuje subjekt, ki dejansko, z ekonomskega vidika, prejme obresti, ki so mu plačane, in ki ima zato pravico, da prosto določi njihovo namembnost (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točke 88, 89 in 122).

53 Ta pojem se torej ne sme razumeti v tehničnem smislu (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 92).

54 Vendar kot je generalni pravobranilec navedel v točki 58 sklepnih predlogov, ko davčna uprava za obdavčitev določi fiktivne obresti, ki se nanašajo na brezobrestno posojilo, posojilodajalec ne prejme nobenih obresti in ga torej ni mogoče šteti za „dejanskega upravičenega lastnika“ v smislu sodne prakse, navedene v točki 51 te sodbe.

55 Iz tega sledi, da fiktivnih obresti, ki jih je določila davčna uprava, kot so obresti v postopku v glavni stvari, ni mogoče šteti za plačila obresti v smislu člena 1(1) in člena 2(a) Direktive 2003/49, saj prav nobeno plačilo ni bilo izvedeno.

56 Iz istega razloga take obresti prav tako ne morejo spadati na področje uporabe člena 4(1)(d) te direktive, saj se ta določba nanaša na „plačila“ iz terjatev, ki ne določajo poplačila glavnice ali pri katerih plačilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje.

57 Zato se Direktiva 2003/49 ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

58 V teh okoliščinah ni treba odločiti o razlagi prehodnih določb iz prilog VI, oddelka 6, točki 3, k Protokolu o sprejemu in Aktu o pristopu, ki se nanašata na uporabo te direktive v Bolgariji.

– *Direktiva 2011/96*

59 V skladu z uvodnimi izjavami od 3 do 6 Direktive 2011/96 je cilj te direktive oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam od davčnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine na ravni Unije (sodba z dne 2. aprila 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, točka 31 in navedena sodna praksa).

60 S to direktivo se želi tako na davčnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička družbe s sedežem v eni državi članici njeni matični družbi s sedežem v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 25 in navedena sodna praksa).

61 Za to člen 1(1)(b) navedene direktive določa, da se ta direktiva uporablja za distribucijo dobička, ki jo v čezmejnem razmerju izvede odvisna družba svoji matični družbi, pri čemer člen 5 te direktive določa, da je ta dobiček oproščen pri viru odtegnjenega davka.

62 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da lahko država članica, v kateri je neka družba rezidentka, obresti, ki jih ta družba plača matični družbi s sedežem v drugi državi članici, legitimno obravnava kot razdelitev dobička, če znesek teh obresti presega to, kar bi bilo plačano pod običajnimi tržnimi pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, točke od 87 do 89).

63 Nasprotno pa fiktivnih obresti, ki jih je določila davčna uprava družbe rezidentke v zvezi z brezobrestnim posojilom, sklenjenim med njo in njeno matično družbo nerezidentko, ni mogoče šteti za razdeljeni dobiček, ker v takem primeru med tema družbama ni prišlo do nobenega dejanskega izplačila obresti.

64 Direktiva 2011/96 se torej ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

– *Direktiva 2008/7*

65 Kot je Sodišče že večkrat navedlo, je bila z Direktivo 2008/7 opravljena izčrpna harmonizacija primerov, v katerih lahko države članice zbiranje kapitala obdavčijo s posrednimi davki (sodba z dne 19. oktobra 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, točka 27 in navedena sodna praksa).

66 Namen te harmonizacije je kar najbolj odpraviti dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence ali ovirajo prosti pretok kapitala, in tako zagotoviti dobro delovanje notranjega trga (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, točka 31).

67 Za to je s členom 5(1)(a) te direktive državam članicam naloženo, da kapitalske družbe oprostijo vseh oblik posrednega davka na vložke kapitala.

68 V skladu s členom 3(h) navedene direktive „vložek kapitala“ vključuje povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev člana, ki ne povzroča povečanja kapitala družbe, temveč lahko poveča vrednost deležev družbe.

69 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko odobritev brezobrestnega posojila pomeni kapitalski vložek v smislu te določbe, saj tako posojilo družbi posojilojemalki omogoča, da ima na voljo kapital, ne da bi ji bilo treba nositi stroške zanj, prihranek obresti, ki iz tega izhaja, povzroči povečanje sredstev, ker navedeni družbi omogoča, da se izogne izdatku, ki bi ga sicer morala nositi, in ugodnost takega posojila zaradi prihranka tega izdatka prispeva h krepitvi njenega ekonomskega potenciala in je zato treba šteti, da lahko poveča vrednost deležev družbe prejemnice (sodba z dne 17. septembra 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, točka 18 in navedena sodna praksa).

70 Vendar v skladu z naslovom Direktive 2008/7 in besedilom njenega člena 5(1)(a) ta direktiva državam članicam prepoveduje le, da vložke kapitala obdavčijo s „posrednim davkom“. Natančneje, kot je Sodišče že poudarilo, harmonizacija, določena z navedeno direktivo, se ne nanaša na neposredne davke, ki – kot davek od dohodkov pravnih oseb – načeloma spadajo v pristojnost držav članic ob upoštevanju prava Unije (sodbi z dne 26. septembra 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, točka 21, in z dne 18. januarja 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, točka 24).

71 Zato člen 5(1)(a) Direktive 2008/7 državam članicam ne nalaga, da vložke kapitala oprostijo vsakršne oblike neposredne obdavčitve.

72 Kot pa je generalni pravobranilec navedel v točki 168 sklepnih predlogov, je treba pri viru odtegnjeni davek iz postopka v glavni stvari šteti za neposredni davek.

73 Obdavčljivi dogodek in osnova za ta davek, ki izhaja iz uporabe nacionalne zakonodaje o davku od dohodkov pravnih oseb, je dohodek, ki bi ga morala matična družba nerezidentka realizirati pod tržnimi pogoji. V tem pogledu je podoben neposrednemu davku na dohodek (glej po analogiji sodbi z dne 18. januarja 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, točka 26, in z dne 10. marca 2005, Optiver in drugi, C-22/03, EU:C:2005:143, točka 33).

74 Zato se Direktiva 2008/7 ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

– *Odgovor na vprašanja v zvezi z razlago direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7*

75 Glede na vse zgornje preudarke je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi s členom 4(1)(d) te direktive, člen 5 Direktive 2011/96 ter člena 3 in 5 Direktive 2008/7 razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji.

Razlaga členov 49 in 63 PDEU, člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter člena 47 Listine

76 Predložitveno sodišče želi z vprašanji v bistvu izvedeti, ali je treba člena 49 in 63 PDEU na eni strani ter člen 5(4) in člen 12(b) PEU in člen 47 Listine na drugi strani razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji, če se ta davčni odtegljaj obračuna od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogoče v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, in je treba za preračun tega davčnega odtegljaja in morebitno vračilo naknadno vložiti zahtevo za to.

– *Člena 49 in 63 PDEU*

77 Ker se predložitveno sodišče sklicuje hkrati na svobodo ustanavljanja in na prosti pretok kapitala, ki sta določena v členu 49 PDEU oziroma členu 63 PDEU, je treba najprej ugotoviti, katera od teh svoboščin je lahko prizadeta zaradi nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

78 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba upoštevati namen zadevne ureditve (sodba z dne 10. junija 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, točka 17 in navedena sodna praksa).

79 Tako nacionalna ureditev, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (sodba z dne 10. junija 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, točka 18 in navedena sodna praksa).

80 Nasprotno pa je treba nacionalne določbe, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 10. junija 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, točka 19 in navedena sodna praksa).

81 V zvezi z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe samo navaja, da se člen 16(2), točka 3, ZKPO uporablja za brezobrestna posojila tako med povezanimi družbami kot med nepovezanimi družbami in torej neodvisno od možnosti, ki jo ima družba, da izvaja določen vpliv na odločitve in dejavnost druge družbe, kar poleg tega potrjuje besedilo odstavka 1 tega člena, ki se izrecno nanaša na nepovezane družbe.

82 V takem primeru dejanski elementi spora o glavni stvari, iz katerih izhaja, da je bila družba posojilodajalka v času upoštevnih dejstev izključna delničarka družbe posojilojemalke, niso pomembni za ugotovitev, ali položaj, na katerega se nanaša ta spor, spada na področje uporabe ene ali druge temeljne svoboščine (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa).

83 Zato je treba šteti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari že zaradi svojega namena pretežno spada na področje prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 158 in navedena sodna praksa).

84 V teh okoliščinah, tudi če bi imela ta nacionalna ureditev omejevalne učinke na svobodo ustanavljanja, bi bili taki učinki nujna posledica morebitne ovire za prosti pretok kapitala in zato ne bi upravičevali samostojne preučitve iste ureditve glede na člen 49 PDEU (sodba z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, točka 51).

85 Zato je treba preučiti, ali navedena nacionalna ureditev vsebuje omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU, in če je tako, ali je to omejitev mogoče upravičiti glede na to določbo.

86 Na prvem mestu, v zvezi z obstojem omejitve je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 63(1) PDEU kot omejitve pretoka kapitala prepoveduje ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodba z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 22 in navedena sodna praksa).

87 V zvezi s tem je treba – ob predpostavki, da člen 16(2), točka 3, ZKPO uvaja neizpodbojno domnevo izogibanja davkom, ne da bi bilo zadevnim osebam, zlasti v okviru pravnega sredstva pred sodiščem, omogočeno, da predložijo podatke v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, ki upravičujejo sklenitev brezobrestnega posojila, kar spada v razlago nacionalnega prava – ugotoviti, da se to pravilo uporablja enako za vsa brezobrestna posojila, ne glede na to, ali vključujejo družbe nerezidentke ali ne. Zato v zvezi s tem pravilom ta določba ne vsebuje nobene omejitve prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU.

88 Sodišče pa je, nasprotno, že razsodilo, da nacionalna ureditev, na podlagi katere je družba nerezidentka prek davčnega odtegljaja, ki ga izvede družba rezidentka, obdavčena od obresti, ki ji jih plača zadnjenavedena družba, ne da bi bilo mogoče odbiti stroške, kot so izdatki za obresti, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo posojanja, medtem ko je taka možnost odbitka priznana družbam rezidentkam, ki prejemajo obresti od druge družbe rezidentke, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 175 in navedena sodna praksa).

89 Vendar čeprav se v obravnavanem primeru ista davčna stopnja 10 % uporablja ne glede na to, ali brezobrestno posojilo vključuje le družbe rezidentke ali tudi družbe nerezidentke, so družbe rezidentke v okviru obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb zavezane za plačilo zadevnega davka od neto zneska svojih fiktivnih dohodkov iz obresti po odbitku morebitnih stroškov, ki so neposredno povezani z dodelitvijo tega posojila, medtem ko so v skladu s členom 195(1) in (2) ter členom 199 ZKPO družbe nerezidentke zavezane za plačilo davčnega odtegljaja od bruto zneska svojih fiktivnih dohodkov iz obresti, pri čemer v tej fazi stroškov ni mogoče odšteti.

90 Sicer ni sporno, da lahko te družbe nerezidentke na podlagi člena 202a ZKPO v letu, ki sledi letu pobiranja pri viru odtegnjenega davka, vložijo zahtevo, da bi se ta davek preračunal tako, da bi ustrezal davku, ki bi ga morala plačati družba rezidentka. Ta postopek za povračilo jim tako omogoča, prvič, da odbijejo stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo posojanja, in drugič, da dobijo vrnjen morebitni presežek davka, odtegnjenega pri viru, ali celo da so tega davka oproščene, če poslujejo z izgubo.

91 Vendar ostaja dejstvo, da medtem ko lahko družba rezidentka takoj odbije stroške, neposredno povezane z njenimi fiktivnimi dohodki iz obresti, zato da znesek davka, ki ga pobere davčna uprava, takoj ustreza točnemu znesku dolgovanega davka, lahko družba nerezidentka zahteva

upoštevanje tega odbitka v okviru navedenega postopka za povračilo šele v poznejši fazi, z vložitvijo zahtevka, potem ko je plačala pri viru odtegnjeni davek, obračunan od bruto zneska njenih fiktivnih obresti.

92 Iz tega sledi, da se davčni položaj družbe nerezidentke nujno popravi z zamudo glede na trenutek, ko mora družba rezidentka – po vložitvi davčne napovedi – plačati davek od neto zneska svojih fiktivnih obresti.

93 Tako v obravnavanem primeru ni sporno, da če bi bila družba, ki je odobrila posojilo iz postopka v glavni stvari, družba rezidentka, v primeru, da bi poslovala z izgubo, ne bi bil obračunan davek od fiktivnih obresti v zvezi s tem posojilom in bi bila zato takoj oproščena plačila tega davka, ne da bi morala naknadno zahtevati njegov preračun.

94 Ugotoviti je treba, da lahko tako različno obravnavanje daje prednost družbam rezidentkam, saj jim zagotavlja vsaj likvidnostno prednost v primerjavi z družbami nerezidentkami (glej po analogiji sodbo z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točke od 28 do 34).

95 Zato nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU.

96 Zato je treba, na drugem mestu, preveriti, ali je tako omejitev mogoče šteti za objektivno upravičeno, ob upoštevanju člena 65(1) in (3) PDEU.

97 Iz teh določb izhaja, da lahko države članice v nacionalnih ureditvah uvedejo razlikovanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, če to razlikovanje ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala (sodba z dne 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin), C-388/19, EU:C:2021:212, točka 34).

98 Razlikovati je torej treba med neenakim obravnavanjem, ki je na podlagi odstavka 1(a) člena 65 PDEU dovoljeno, in samovoljno diskriminacijo, ki je z odstavkom 3 tega člena prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je zato, da bi se nacionalna davčna zakonodaja lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe DEU, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala, potrebno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa da je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin), C-388/19, EU:C:2021:212, točka 35).

99 Prvič, glede primerljivosti položajev v postopku v glavni stvari sta tožena stranka v postopku v glavni stvari v pisnih stališčih in bolgarska vlada na obravnavi trdili, da je različno obravnavanje utemeljeno s tem, da sta družba nerezidentka in družba rezidentka v objektivno različnih položajih glede davka od dohodkov pravnih oseb, saj prva, drugače kot druga, ne ustvarja finančnega, računovodskega in davčnega rezultata, ki bi omogočal obdavčitev teh rezultatot s tem davkom v Bolgariji.

100 V zvezi s tem je treba spomniti, da na področju neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva (sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 31).

101 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ko neka država – enostransko ali s konvencijo – obdavči ne le davčne zavezance rezidente, ampak tudi davčne zavezance nerezidente z davkom od dohodkov, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih davčnih zavezancev nerezidentov primerljiv s položajem davčnih zavezancev rezidentov (sodba z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 47).

102 Natančneje, glede določitve stroškov, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili v državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki, za namene izračuna davka od dohodkov je Sodišče že razsodilo, da so družbe rezidentke in družbe nerezidentke v primerljivem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, točka 74 in navedena sodna praksa).

103 V obravnavanem primeru pa je treba ugotoviti, da se je Republika Bolgarija odločila z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z brezobrestnimi posojili, sklenjenimi med družbami rezidentkami posojilojemalkami in družbami nerezidentkami posojilodajalkami, ter da je zato treba za družbe nerezidentke v zvezi s stroški, ki so neposredno povezani s temi posojili, šteti, da so v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk.

104 Res je, da je Sodišče v sodbi z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ugotovilo, da se v okoliščinah zadeve, v kateri je bila izdana ta sodba, različno obravnavanje v obliki uporabe različnih tehnik obdavčevanja glede na rezidentstvo davčnega zavezanca nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, tako da to različno obravnavanje, ki poleg tega ne zagotavlja nujno prednosti prejemnikom rezidentom, ne pomeni omejitve, med drugim, prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, točke 41 in od 49 do 51; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 70).

105 Vendar so v obravnavani zadevi, za razliko od zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), družbe rezidentke, ki so odobrile brezobrestno posojilo, kot je razvidno iz točke 94 te sodbe, v primerjavi z družbami nerezidentkami, ki so odobrile tako posojilo, deležne likvidnostne prednosti, ki izhaja iz različnega trenutka, v katerem lahko te odbijejo stroške, neposredno povezane s tem posojilom.

106 Kot je razvidno iz točk od 91 do 93 te sodbe, je obseg te prednosti določen s trajanjem postopka za povračilo, uvedenega z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, da se družbam nerezidentkam omogoči, da zahtevajo ponovni izračun pri viru odtegnjenega davka na bruto znesek fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnim posojilom, zato da bi ta odtegljaj ustrezal znesku davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga plačala družba rezidentka, ki bi odobrila tako posojilo.

107 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da je različno obravnavanje pri obdavčitvi fiktivnih obresti v zvezi z brezobrestnim posojilom glede na to, ali ga odobri družba rezidentka ali družba nerezidentka, omejeno na načine pobiranja davka (glej po analogiji sodbi z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točki 164 in 165, ter z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, točke od 71 do 73).

108 Zato se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi.

109 Zato je treba preučiti, drugič, ali je mogoče nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljiti z razlogi, ki so jih v obravnavanem primeru navedli nekateri zainteresirani subjekti.

110 V zvezi s tem tožena stranka v postopku v glavni stvari trdi, da imajo države članice v skladu z načelom teritorialnosti pravico obdavčiti dohodke, ustvarjene na njihovem ozemlju, da bi zagotovile enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti. Natančneje, če Unija ne sprejme harmonizacijskih ukrepov, naj bi države članice ostale pristojne za določitev meril za porazdelitev svoje davčne pristojnosti. Bolgarska vlada poudarja, da je cilj nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari boj proti izogibanju davkom.

111 Tako je treba ugotoviti, da se s to trditvijo v bistvu želi nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljiti z nujnostjo ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov, da se, kot je razvidno iz besedila člena 16 ZKPO, prepreči izogibanje davkom.

112 V zvezi s tem je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ukrep, ki omejuje prosti pretok kapitala, mogoče dopustiti le, če je utemeljen z nujnim razlogom v splošnem interesu in če se z jim spoštuje načelo sorazmernosti, kar pomeni, da je primeren za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je nujno za njegovo uresničitev (sodba z dne 21. maja 2019, Komisija/Madžarska (Užitek na kmetijskih zemljiščih), C-235/17, EU:C:2019:432, točka 59 in navedena sodna praksa).

113 V skladu s sodno prakso Sodišča sta nujna razloga v splošnem interesu, s katerima je mogoče upravičiti omejitev uresničevanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU, med katerimi je prosti pretok kapitala, tako potreba po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami kot tudi boj proti izogibanju plačila davkov (sodba z dne 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, točka 65). Enako velja za potrebo po zagotovitvi učinkovitega pobiranja davkov (glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 38 in navedena sodna praksa).

114 Glede primernosti nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari za doseganje teh ciljev je treba opozoriti, da nujnost ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami lahko upraviči različno obravnavanje, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (sodba z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, točka 43 in navedena sodna praksa).

115 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je postopek davčnega odtegljaja pri viru legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčna obravnava dohodkov davčnega zavezanca, ki je rezident zunaj države obdavčitve (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 68).

116 V obravnavanem primeru pa je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari v delu, v katerem določa obdavčitev pri viru fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnimi posojili, ki jih družbe nerezidentke odobrijo družbam rezidentkam, državi članici rezidentstva omogoča, da izvaja svojo davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi, opravljenimi na njenem ozemlju, s tem, da želi preprečiti, da bi bil namen takih posojil le izognitev davku, ki bi ga bilo običajno treba plačati od dohodkov, ustvarjenih z dejavnostmi, opravljenimi na nacionalnem ozemlju.

117 Zato je treba šteti, da je taka ureditev primerna za ohranitev enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in za zagotovitev učinkovitega pobiranja davkov zaradi preprečevanja izogibanja plačila davkov.

118 V zvezi z vprašanjem, ali nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ne presega tega, kar je potrebno za dosego teh ciljev, je družba Viva Telecom Bulgaria na obravnavi trdila, da je postopek za povračilo, določen v členu 202a ZKPO, predolg, ker lahko do morebitnega vračila presežka davčnega odtegljaja, ki ga je družba rezidentka plačala od bruto zneska fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnim posojilom, ki ga je odobrila družba nerezidentka, pride šele po treh letih.

119 Vendar je – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – iz pojasnil, ki jih je na tej obravnavi predložila tožena stranka iz postopka v glavni stvari, razvidno, da se tako vračilo praviloma izvede v roku 30 dni od vložitve zahtevka in da lahko postopek traja tri leta le v izjemnih primerih. Poleg tega je bolgarska vlada na obravnavi navedla – kar mora prav tako preveriti predložitveno sodišče – da mora nacionalna agencija za javne prihodke plačati obresti od dolgovanih zneskov od 30. dne po vložitvi davčne napovedi.

120 Tako se zdi – s pridržkom teh preverjanj – da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari glede na trajanje postopka za povračilo ne presega tega, kar je nujno za dosego ciljev, ki jim sledi.

121 V teh okoliščinah je videti, da je to nacionalno ureditev mogoče upravičiti s ciljema ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov za preprečitev izogibanja davkom.

– *Člen 5(4) in člen 12(b) PEU ter člen 47 Listine*

122 Kot je razvidno iz točke 33 te sodbe, se predložitveno sodišče sprašuje tudi o razlagi člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter člena 47 Listine, ker naj bi nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, kot izhaja iz člena 16(2), točka 3, ZKPO, v primeru odobritve brezobrestnega posojila določala neizpodbojno domnevo izogibanja davkom.

123 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišče ni pristojno, da odgovori na vprašanje za predhodno odločanje, kadar je očitno, da se določba prava Unije, ki je Sodišču predložena v razlago, ne uporablja (sodba z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 31).

124 Na prvem mestu, v zvezi s členom 5(4) PEU pa je Sodišče že razsodilo, da se ta določba nanaša na ravnanje institucij Unije, saj njen prvi pododstavek določa, da ukrepi Unije vsebinsko in formalno ne presegajo tistega, kar je potrebno za doseganje ciljev Pogodb, drugi odstavek tega člena pa institucijam Unije nalaga, da ravnajo v skladu z istim načelom sorazmernosti, kadar izvršujejo eno od pristojnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 33).

125 Na drugem mestu, v zvezi s členom 12(b) PEU je Sodišče prav tako razsodilo, da ta določba, v skladu s katero nacionalni parlamenti prispevajo k dobremu delovanju Unije, tako da skrbijo za spoštovanje načela subsidiarnosti, te parlamente pooblašča, da skrbijo za spoštovanje tega načela pri izvajanju pristojnosti institucij Unije in tudi za dobro delovanje Unije, in se zato ne nanaša na nacionalne zakonodaje, ampak na osnutke zakonodajnih aktov Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 34).

126 Na tretjem mestu, v zvezi s členom 47 Listine je treba opozoriti, da je področje uporabe te listine, kar zadeva ravnanje držav članic, opredeljeno v členu 51(1) Listine, v skladu s katerim se njene določbe uporabljajo za države članice samo, kadar te izvajajo pravo Unije (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 30 in navedena sodna praksa).

127 Člen 51(1) Listine potrjuje ustaljeno sodno prakso Sodišča, da se temeljne pravice, ki jih zagotavlja pravni red Unije, uporabljajo v vseh položajih, ki jih ureja pravo Unije, ne pa v drugih položajih (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 31 in navedena sodna praksa).

128 Sodišče tako – kadar pravni položaj ne spada na področje uporabe prava Unije – ni pristojno za njegovo obravnavo, morebiti uveljavljane določbe Listine pa same po sebi ne morejo utemeljiti te pristojnosti (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 32 in navedena sodna praksa).

129 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari iz razlogov, navedenih v točkah od 48 do 75 te sodbe, ne spada na področje uporabe direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7. Poleg tega člen 16(2), točka 3, ZKPO v delu, v katerem naj bi uvajal neizpodbojno domnevo izogibanja davkom, kot je razvidno iz točke 87 te sodbe, ne spada na področje uporabe člena 63 PDEU in zato v zvezi s tem ne spada na področje uporabe Listine.

130 Iz tega sledi, da predložitvenemu sodišču ni treba odgovoriti v delu, v katerem sprašuje o razlagi člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter člena 47 Listine, ker je očitno, da se te določbe ne uporabljajo za položaj, na katerega se sklicuje predložitveno sodišče.

– *Odgovor na vprašanja v zvezi z razlago primarnega prava*

131 Glede na vse zgornje preudarke je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji, če se ta davčni odtegljaj obračuna od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogoče v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, pri čemer je treba za preračun tega davčnega odtegljaja in morebitno vračilo naknadno vložiti zahtevo za to, pod pogojem, na eni strani, da postopek, ki je za to določen s to zakonodajo, ne traja predolgo, in na drugi strani, da je treba plačati obresti od vrnjenih zneskov.

Stroški

132 Ker je ta postopek za stranki postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Člen 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic v povezavi s členom 4(1)(d) te direktive, člen 5 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015, ter člena 3 in 5 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji.**

2. **Člen 63 PDEU v povezavi z načelom sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji, če se ta davčni odtegljaj obračuna od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogoče v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, pri čemer je treba za preračun tega davčnega odtegljaja in morebitno vračilo naknadno vložiti zahtevo za to, pod pogojem, na eni strani, da postopek, ki je za to določen s to zakonodajo, ne traja predolgo, in na drugi strani, da je treba plačati obresti od vrnjenih zneskov.**

Podpisi