Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. února 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Srážková daň z fiktivních úroků v souvislosti s bezúročnou zápůjčkou poskytnutou dceřiné společnosti-rezidentovi mateřskou společností-nerezidentem – Směrnice 2003/49/ES – Zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi jednotlivých členských států – Článek 1 odst. 1 – Osvobození od srážkové daně – Článek 4 odst. 1 písm. d) – Vyloučení určitých plateb – Směrnice 2011/96/EU – Daň z příjmů právnických osob – Článek 1 odst. 1 písm. b) – Rozdělování zisku dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti-nerezidentovi – Článek 5 – Osvobození od srážkové daně – Směrnice 2008/7/ES – Kapitálové vklady – Článek 3 – Kapitálové vklady – Článek 5 odst. 1 písm. a) – Osvobození od nepřímé daně – Články 63 a 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Zdanění hrubé částky fiktivních úroků – Postup při vracení přeplatku za účelem odpočtu nákladů spojených s poskytnutím zápůjčky a případného splacení – Rozdílné zacházení – Odůvodnění – Vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy – Účinnost výběru daně – Boj proti daňovým únikům“

Ve věci C-257/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko) ze dne 4. května 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 9. června 2020, v řízení

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

za přítomnosti:

Varchovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce pátého senátu, C. Lycourgos, předseda čtvrtého senátu, I. Jarukaitis a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

* Jednací jazyk: bulharština.

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. června 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD zastoupenou původně D. Jordanovem, M. Emanuilovem a S. Christozovou-Jordanovou a poté J. Kamburovem, E. Emanuilovem, V. Rangelovem, T. Todorovem a D. Dimitrovou, advokati,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia, N. Kalistratovem a M. Bakalovou, jako zmocněnci,

– za bulharskou vládu T. Cingilevou a L. Zacharjevou, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a Y. Marinovou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 30. září 2021,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), článku 49 a 63 SFEU, čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49), čl. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3, jakož i článku 5 směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8), ve znění směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015 (Úř. věst. 2015, L 21, s. 1) (dále jen „směrnice 2011/96“), čl. 3 písm. h) až j), čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a článku 8 směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. 2008, L 46, s. 11), přílohy VI oddílu 6 bodu 3 protokolu o podmínkách a pravidlech přijetí Bulharské republiky a Rumunska do Evropské unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 29, dále jen „protokol o přijetí“) a přílohy VI oddílu 6 bodu 3 aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203, dále jen „akt o přistoupení“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, se sídlem v Sofii (Bulharsko), a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ – Sofia (ředitel ředitelství „Odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpečení“ pro město Sofie, Bulharsko) ve věci zdanění fiktivních úroků prostřednictvím srážkové daně v souvislosti s bezúročnou zápůjčkou poskytnutou společnosti Viva Telecom Bulgaria její mateřskou společností usazenou v jiném členském státě.

Právní rámec

Unijní právo

Přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii

3 Článek 20 protokolu o přijetí a článek 23 aktu o přistoupení, které se týkají přechodných opatření, stanoví, že opatření uvedená v příslušných přílohách VI tohoto protokolu a tohoto aktu se vztahují na Bulharskou republiku za podmínek definovaných v těchto přílohách.

4 Uvedené přílohy, nadepsané „Seznam uvedený v článku 20 protokolu: přechodná opatření pro Bulharsko“ a „Seznam uvedený v článku 23 aktu o přistoupení: přechodná opatření pro Bulharsko“, uvádějí v oddílech 6, nadepsaných „Daně“, směrnici 2003/49, ve znění směrnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004 (Úř. věst. 2004, L 157, s. 106, Zvl. vyd. 09/02, s. 23), a stejným zněním upřesňují následující:

„Bulharsko nemusí do 31. prosince 2014 uplatňovat článek 1 [směrnice 2003/49]. Během tohoto přechodného období nesmí sazba daně z úroků nebo licenčních poplatků placených přidružené společnosti v jiném členském státě nebo stálé provozovně, která patří přidružené společnosti jednoho členského státu a nachází se na území jiného členského státu, do 31. prosince 2010 překročit 10 % a v následujících letech až do 31. prosince 2014 nesmí překročit 5 %.“

Směrnice 2003/49

5 Body 1 až 4 odůvodnění směrnice 2003/49 znějí takto:

„(1) Na jednotném trhu, který má znaky trhu domácího, by transakce mezi společnostmi z různých členských států neměly podléhat daňovým podmínkám méně příznivým, než jsou podmínky, které se vztahují na stejné transakce prováděné mezi společnostmi ze stejného členského státu.

(2) Tento požadavek není v současnosti splněn u plateb úroků a licenčních poplatků. Vnitrostátní daňové právní předpisy, případně ve spojení s dvoustrannými či vícestrannými dohodami, nemusejí být vždy zárukou zamezení dvojího zdanění, jejich použití je často spojeno s řadou zatěžujících administrativních formalit a způsobuje společnostem, kterých se záležitost týká, problémy s hotovostními toky.

(3) Je nutné zajistit, aby platby úroků a licenčních poplatků byly zdaněny jednou v jednom členském státě.

(4) Zrušení veškerého zdanění úroků a licenčních poplatků v členském státě, v němž mají zdroj, bez ohledu na to, zda jsou daně vybírány srážkou u zdroje nebo na základě daňového výměru, je nejvhodnějším prostředkem k odstranění výše popsaných formalit a problémů a k zajištění stejného daňového zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací. Zejména je nutné zrušit takovéto daně ve vztahu k platbám úroků a licenčních poplatků prováděným mezi přidruženými společnostmi z různých členských států i mezi stálými provozovnami těchto společností.“

6 Článek 1 této směrnice, nadepsaný „Oblast působnosti a postup“, stanoví:

„1. Úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu.

2. Platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě se považuje za platbu mající zdroj v tomto členském státě (dále jen ‚stát zdroje‘).

[…]

4. Společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.

[…]“

7 Článek 2 uvedené směrnice, nadepsaný „Definice úroků a licenčních poplatků“, stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚úroky‘ rozumějí příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje;

[…]“

8 Článek 4 téže směrnice, nadepsaný „Platby nepovažované za úroky či licenční poplatky“, stanoví:

„1. Stát zdroje není povinen zajistit výhody plynoucí z této směrnice v následujících případech:

a) u plateb, jež se podle právních přepisů státu zdroje považují za rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;

[…]

d) u plateb vyplývajících z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise.

2. Pokud v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků či licenčních poplatků nebo mezi jedním z nich a nějakou další osobou převyšuje hodnota úroků nebo licenčních poplatků částku, kterou by si plátce a skutečný vlastník sjednali, kdyby se v takovém vztahu nenacházeli, použije se tato směrnice pouze na tuto posledně zmíněnou částku.“

Směrnice 2008/7

9 Článek 3 směrnice 2008/7/ES, nadepsaný „Kapitálové vklady“, stanoví:

„Pro účely této směrnice a s výhradou článku 4 se ‚kapitálovými vklady‘ rozumějí tyto operace:

[…]

h) zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem, které nemá za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jeho protihodnotou je změna v právech společníků nebo může zvýšit hodnotu podílů na společnosti;

i) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti, má-li věřitel právo na podíl na zisku společnosti,

j) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti společníkem, jeho manželem či manželkou, jeho dítětem nebo třetí osobou, ručí-li společník, jestliže má daná půjčka tutéž funkci jako zvýšení základního kapitálu společnosti.“

10 Článek 5 uvedené směrnice, nadepsaný „Operace, které nejsou předmětem nepřímé daně“, v odstavci 1 stanoví:

„Členské státy neukládají kapitálovým společnostem žádnou nepřímou daň jakékoli formy na:

a) kapitálové vklady;

b) půjčky a služby, které jsou součástí kapitálových vkladů;

[…]“

Směrnice 2011/96

11 Body 3 až 6 odůvodnění směrnice 2011/96 znějí takto:

„(3) Cílem této směrnice je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.

(4) Seskupování společností různých členských států mohou být nezbytná k tomu, aby byly v Unii vytvořeny podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu a aby tím bylo zajištěno řádné fungování tohoto vnitřního trhu. Těmto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států. Je proto důležité stanovit pro tato seskupování daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům vnitřního trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.

(5) Zmíněná seskupování mohou vést k utvoření skupin mateřských a dceřiných společností.

(6) Před nabytím účinnosti směrnice [Rady] 90/435/EHS [ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6, Zvl. vyd. 09/01, s. 147)] daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně lišily a byly obecně nepříznivější než předpisy týkající se vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu. Spolupráce mezi společnostmi různých členských států tím byla znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu. Bylo vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování společností na úrovni Unie.“

12 Článek 1 odst. 1 směrnice 2011/96 stanoví:

„Každý členský stát použije tuto směrnici:

[…]

b) na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států;

[…]“

13 Článek 5 této směrnice stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

Bulharské právo

14 Článek 1 odst. 4 Zakona za korporativnoto podochodno oblagane (zákon o dani z příjmů právnických osob, DV č. 105 ze dne 22. prosince 2006), platný od 1. ledna 2007 (dále jen „ZKPO“), stanoví:

„Tento zákon upravuje daň z příjmů, na něž se vztahuje tento zákon, plynoucích právnickým osobám-rezidentům i nerezidentům v Bulharské republice.“

15 Článek 5 odst. 1 a 2 ZKPO stanoví:

„(1) Zisky podléhají dani z příjmů právnických osob.

(2) Zisky právnických osob-rezidentů nebo právnických osob-nerezidentů, na něž se vztahuje tento zákon, podléhají zdanění ve formě srážkové daně.“

16 Článek 12 odst. 5 ZKPO stanoví:

„Níže uvedené příjmy, které plynou právnickým osobám-rezidentům, osobám samostatně výdělečně činným-rezidentům nebo právnických osobám-nerezidentům nebo osobám samostatně výdělečně činným-nerezidentům prostřednictvím stálé nebo pevné provozovny

v tuzemsku, nebo které jsou vypláceny právnickým osobám-nerezidentům fyzickými osobami-rezidenty nebo právnickými osobami-nerezidenty, které zde mají stálou provozovnu, se považují za tuzemské příjmy:

1. úroky, včetně úroků zahrnutých do splátek finančního leasingu;

[…]“

17 Článek 16 ZKPO, nadepsaný „Daňové úniky“, ve znění platném od 1. ledna 2010, stanoví:

„(1) […] Je-li jedna nebo několik transakcí, včetně transakcí mezi nespřízněnými osobami, učiněno za podmínek, které vedou k daňovému úniku, stanoví se základ daně bez ohledu na tyto transakce, jejich konkrétní podmínky nebo právní formu; jako základ daně se použije ten, který by platil, pokud by byla uskutečněna obvyklá transakce příslušného druhu za ceny obvyklé na trhu a zaměřená na stejný hospodářský výsledek, aniž by vedla k daňovému úniku.

(2) Za daňový únik se považuje také:

[…]

3. čerpání nebo poskytnutí úvěrů s úrokovou sazbou, která se liší od úroku běžného na trhu v okamžiku uskutečnění transakce, včetně případů bezúročné zápůjčky nebo jiné, časově omezené bezplatné finanční pomoci, jakož i odpuštění úvěrů nebo splacení na vlastní účet úvěrů nesouvisejících s činností;

[…]“

18 Článek 20 ZKPO, nadepsaný „Sazba daně“, stanoví:

„Sazba daně z příjmů právnických osob činí 10 %.“

19 Článek 195 ZKPO, nadepsaný „Srážková daň uložená nerezidentům“, ve znění platném od 1. ledna 2015 stanoví:

„(1) […] Příjmy tuzemského původu plynoucí právnickým osobám-nerezidentům […] podléhajím srážkové dani, jejímž odvedením je daňová povinnost s konečnou platností vyrovnána.

(2) […] Srážkovou daň podle odstavce 1 zadrží právnické osoby-rezidenti […], které vyplácejí platby představující příjmy právnickým osobám-nerezidentům […].

[…]

(6) […] Srážkové dani nepodléhají:

[…]

3. Příjmy z úroků, autorských odměn a licenčních poplatků za podmínek stanovených v odstavcích 7 až 12;

[…]

(7) […] Příjmy z úroků, autorských odměn a licenčních poplatků nepodléhají srážkové dani, pokud jsou současně splněny následující podmínky:

[…]

(11) […] Odstavce 7, 8, 9 a 10 se nevztahují na:

1. příjmy představující rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;

[…]

4. příjmy z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise;

[…]

7. příjmy z transakcí, jejichž hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů je daňový únik nebo obcházení daně.“

20 Článek 199 ZKPO, nadepsaný „Základ srážkové daně z příjmů právnických osob-nerezidentů“, v odstavci 1 stanoví:

„Základem pro stanovení srážkové daně z příjmů podle čl. 195 odst. 1 je hrubá výše těchto příjmů […]“

21 Článek 200 ZKPO, nadepsaný „Sazba daně“, v odstavci 2, ve znění platném od 1. ledna 2011, stanovil:

„[…] Sazba daně z příjmů podle článku 195 činí 10 %, s výjimkou případů uvedených v článku 200a.“

22 Toto ustanovení bylo s platností od 1. ledna 2015 změněno takto:

„[…] Sazba daně z příjmů podle článku 195 činí 10 %.“

23 Článek 200a ZKPO, ve znění platném od 1. ledna 2011, pozměněný a doplněný s platností od 1. ledna 2014, do svého zrušení s účinností k 1. lednu 2015, stanovil:

„(1) […] Sazba daně z příjmů z úroků, autorských odměn a licenčních poplatků činí 5 %, jsou-li současně splněny tyto podmínky:

[…]

(5) Odstavce 1 až 4 se nevztahují na:

[…]

1. příjmy představující rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;

[…]

4. příjmy z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise;

[…]“

24 Článek 202a, nadepsaný „Přepočet srážkové daně“, ve znění platném od 1. ledna 2010, v odstavcích 1 až 4 stanovil:

„(1) […] Právnická osoba-nerezident, která je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo jiného státu, který je stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru [ze dne 2. května 1992, (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3)], má právo zvolit si přepočet srážkové daně, pokud jde o příjmy uvedené v čl. 12 odst. 2, 3, 5 a 8. Pokud si osoba-nerezident zvolí přepočet srážkové daně, vztahuje se tento přepočet na všechny příjmy uvedené v čl. 12 odst. 2, 3, 5 a 8, které obdržela v daném zdaňovacím období.

(2) Pokud si osoba-nerezident zvolí přepočet srážkové daně z dosažených příjmů, je přepočtená daň rovna dani z příjmů právnických osob, která by byla splatná z těchto příjmů, pokud by jich dosahovala právnická osoba-rezident. Pokud osoba-nerezident vynaložila výdaje na dosažení příjmů ve smyslu věty první, z nichž by se platila daň z výdajů, pokud by je vynaložila právnická osoba-rezident, zvýší se částka přepočtené daně o tuto daň.

(3) Pokud výše srážkové daně stanovené v čl. 195 odst. 1 přesahuje výši daně přepočtené v souladu s odstavcem 2, vrací se rozdíl do výše srážkové daně stanovené v čl. 195 odst. 1, kterou si osoba-nerezident nemůže odečíst od daně splatné ve státě, jehož je rezidentem.

(4) V podaném ročním daňovém přiznání se uvede, zda byl zvolen přepočet srážkové daně. Nerezident podává daňové přiznání k Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Sofia [územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy v Sofii, Bulharsko], a to do 31. prosince roku následujícího po roce, v němž byl příjem obdržen.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

25 Dne 22. listopadu 2013 uzavřela společnost „Viva Telecom Bulgaria“ EAD, jejíž právní nástupkyní je „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, jako vydlužitel, smlouvu o zápůjčce se svým jediným společníkem, InterV Investment Sàrl, společností usazenou v Lucembursku, podle které jí tato společnost InterV Investment Sàrl, jako zapůjčitel, poskytla konvertibilní bezúročnou zápůjčku, která byla splatná 60 let po datu nabytí účinnosti této smlouvy. Uvedená smlouva stanovila, že povinnost vydlužitele splatit zápůjčku zanikne kdykoli po poskytnutí financování, pokud se vydlužitel rozhodne vložit dlužnou částku zápůjčky do svého kapitálu formou nepeněžitého vkladu, při dodržení podmínek stanovených toutéž smlouvou.

26 Rozhodnutím ze dne 16. října 2017 Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko) (dále jen „daňová správa“) vydala společnosti Viva Telecom Bulgaria dodatečný daňový výměr, kterým jí na základě článku 195 ZKPO uložila doplatit srážkovou daň v souvislosti se zápůjčkou, kterou jí poskytla společnost InterV Investment, za období od 14. února 2014 do 31. března 2015.

27 Daňová správa zjistila, že k datu daňové kontroly nebyla zápůjčka přeměněna na kapitál a že vydlužitel zápůjčku ani nesplatil, ani nezaplatil úroky, a rozhodla, že jde o transakci zakládající daňový únik ve smyslu čl. 16 odst. 2 bodu 3 ZKPO. Daňová správa ve svém rozhodnutí určila tržní úrokovou sazbu, která má být na dotčenou zápůjčku uplatněna za účelem vypočtení úroku nezaplaceného vydlužitelem, a následně z ní vyměřila 10 % srážkovou daň.

28 Dne 20. prosince 2017 žalovaná v původním řízení zamítla stížnost podanou společností Viva Telecom Bulgaria proti tomuto rozhodnutí.

29 Rozsudkem ze dne 29. března 2019 Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii, Bulharsko), k němuž podala společnost Viva Telecom Bulgaria žalobu, jíž zpochybňovala legalitu rozhodnutí ze dne 16. října 2017, zamítl tuto žalobu s odůvodněním, že zápůjčka dotčená ve věci v původním řízení je finančním aktivem uvedené společnosti, která z důvodu neplacení úroků vytvořila zisk, zatímco zapůjčiteli vznikla z důvodu neobdržení těchto úroků hospodářská ztráta. Podle Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii, Bulharsko) byla zápůjčka použita na splacení určitých finančních závazků vydlužitele uvedených ve smlouvě o zápůjčce, a nepředstavovala tedy položku vlastního kapitálu.

30 Společnost Viva Telecom Bulgaria podala kasační stížnost znějící na zrušení uvedeného rozsudku k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).

31 Na podporu této kasační stížnosti společnost Viva Telecom Bulgaria tvrdí, že srážková daň byla uložena z příjmů z fiktivních úroků, aniž by bylo přihlédnuto k hospodářským důvodům poskytnutí bezúročné zápůjčky, které byly prokázány. Dále tato společnost tvrdí, že neměla prostředky k zaplacení úroků ze zápůjčky dotčené ve věci v původním řízení a že společnost InterV Investment byla v době uzavření smlouvy o této zápůjčce jediným vlastníkem kapitálu. Společnost Viva Telecom Bulgaria dále tvrdí, že čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, neboť stranám smlouvy o zápůjčce nepřiznává možnost prokázat přípustné hospodářské důvody pro poskytnutí zápůjčky.

32 Podpůrně společnost Viva Telecom Bulgaria tvrdí, že jelikož Bulharská republika využila možnosti stanovené v čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49, podle které mohou členské státy vyloučit z oblasti působnosti této směrnice úroky ze zápůjček, které z daňového hlediska považují za příjmy vyplývající z kapitálových nástrojů, použije se směrnice 2011/96, jež upravuje tento druh příjmů. Podle článku 5 této směrnice je přitom podle názoru společnosti Viva Telecom Bulgaria zisk rozdělovaný dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti-nerezidentovi osvobozen od srážkové daně. Uvedená společnost dále tvrdí, že zápůjčka dotčená ve věci v původním řízení představuje kapitálový vklad ve smyslu čl. 3 odst. h) až j) směrnice 2008/7, který podle článku 5 této směrnice nepodléhá žádné nepřímé dani.

33 Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) si na prvním místě klade otázku, zda je čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO v souladu se zásadou proporcionality uvedenou v čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i s právem na účinnou právní ochranu zakotveným v článku 47 Listiny. Toto vnitrostátní ustanovení totiž podle Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) stanoví nevyvratitelnou domněnku daňového úniku v případě bezúročného poskytnutí zápůjčky, ať už mezi propojenými osobami, či nikoli, aniž by zapůjčitel nebo vydlužitel mohli tuto domněnku vyvrátit. V případě propojených společností přitom hospodářské úvahy týkající se zájmů dotčené skupiny mohou podle Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) odůvodnit uzavření smlouvy o poskytnutí takové zápůjčky.

34 Na druhém místě se předkládající soud táže na působnost směrnic 2003/49 a 2011/96. V souladu s čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49, který Bulharská republika provedla před 1. lednem 2015 v podstatě čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bodem 4 ZKPO, a po tomto datu čl. 195 odst. 6 bodu 3 a odst. 11 bodem 4 ZKPO, totiž členský stát původu není povinen přiznat výhody plynoucí z této směrnice v případech plateb vyplývajících z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise. Podle Varchoven administrativen sad

(Nejvyšší správní soud) tedy vyvstává otázka, zda takové platby musí být považovány za rozdělování zisku, které musí být podle článků 1 a 5 směrnice 2011/96 osvobozeno od srážkové daně, jelikož je uskutečněna dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti-nerezidentovi.

35 Na třetím místě se tento předkládající soud táže, zda poskytnutí bezúročné zápůjčky společnosti-rezidentovi společností-nerezidentem, na kterou se od 1. ledna 2010 uplatňuje srážková daň podle čl. 16 odst. 2 bodu 3, jakož i článku 195 ZKPO, musí být považováno za kapitálový vklad ve smyslu čl. 3 písm. h) až j) směrnice 2008/7, který by v důsledku toho měl podléhat ustanovením této směrnice, a zejména jejímu čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a článku 8.

36 Na čtvrtém a posledním místě se předkládající soud táže na dopad přechodných opatření obsažených v protokolu o přijetí a aktu o přistoupení, jejichž ustanovení obsažená v příslušných přílohách VI oddílech 6 bodech 3 stanoví, že Bulharské republice bylo povoleno nepoužít článek 1 směrnice 2003/49 do 31. prosince 2014, přičemž upřesňuje, že během tohoto přechodného období neměla sazba daně z úroků provedených zejména ve prospěch přidružené společnosti jiného členského státu v období od 31. prosince 2010 do 31. prosince 2014 překročit 5 %. Článek 200 odst. 2 a čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bod 4 ZKPO, ve znění platném v roce 2014, jsou totiž podle předkládajícího soudu v rozporu s těmito ustanoveními, jelikož stanovily srážkovou daň ve výši 10 %.

37 Za těchto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Připouští zásada proporcionality zakotvená v čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) [SEU] a právo na účinnou právní ochranu uvedené v článku 47 [Listiny] takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO?

2) Jsou platby úroků podle čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice [2003/49] rozdělováním zisku, na které se vztahuje článek 5 směrnice [2011/96]?

3) Lze na platby z bezúročné zápůjčky spadající do působnosti čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice [2003/49], která je splatná 60 let po uzavření smlouvy, uplatnit ustanovení čl. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3 a článku 5 směrnice [2011/96]?

4) Připouští článek 49 a čl. 63 odst. 1 a 2 [SFEU], čl. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3 a článek 5 směrnice [2011/96], jakož i čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice [2003/49] taková vnitrostátní ustanovení, jako jsou čl. 195 odst. 1, čl. 200 odst. 2 […] a čl. 200a [odst. 1 a odst.] 5 bod 4 ZKPO (zrušený), ve znění platném v době od 1. ledna 2011 do 1. ledna 2015, a čl. 195 odst. 1, [odst.] 6 bod 3 a [odst.] 11 bod 4 ZKPO, ve znění platném po 1. lednu 2015[?] [K]romě toho, připouštějí uvedené články zdaňovací praxi, podle níž neuhrazené úroky z bezúročné zápůjčky, která byla poskytnuta dceřiné společnosti-rezidentovi mateřskou společností usazenou v jiném členském státě a je splatná za 60 let od 22. listopadu 2013, podléhají srážkové dani?

5) Připouští čl. 3 písm. h) až j), čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a článek 8 směrnice [2008/7] takové vnitrostátní ustanovení, jako je čl. 16 [odst. 1 a odst.] 2 bod 3 a čl. 195 odst. 1 ZKPO, týkající se uplatnění srážkové daně z fiktivního příjmu z úroků určených v rámci bezúročné zápůjčky, která byla poskytnuta společnosti-rezidentovi společností usazenou v jiném členském státě, která je jediným vlastníkem kapitálu vydlužitele?

6) Porušuje provedení směrnice [2003/49] od roku 2011 před uplynutím přechodné lhůty stanovené v příloze VI oddílu ‚Daně' bodu 3 aktu [o přistoupení] článkem 200 odst. 2 a čl. 200a [odst. 1 a odst.] 5 bodem 4 ZKPO pevně stanovenou sazbou daně ve výši 10 % místo maximální sazby ve výši 5 % stanovené v protokolu [o přijetí] zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání?"

K předběžným otázkám

38 Podstatou šesti otázek předkládajícího soudu, které se částečně překrývají, je výklad unijního sekundárního práva plynoucího ze směrnic 2003/49 (druhá, třetí a šestá otázka), 2011/96 (druhá a čtvrtá otázka) a 2008/7 (pátá otázka) a z unijního primárního práva plynoucího z článků 49 a 63 SFEU (čtvrtá otázka), z čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i z článku 47 Listiny (první otázka).

K přípustnosti

39 Žalovaná v původním řízení má za to, že druhá až čtvrtá předběžná otázka jsou nepřípustné. Tyto otázky se totiž podle jejího názoru týkají ustanovení unijního práva, a sice čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49, čl. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3 a článku 5 směrnice 2011/96, která nejsou nejasná. Tato ustanovení navíc podle žalované v původním řízení nijak nesouvisejí s právní kvalifikací provedenou daňovou správou v rozhodnutí dotčeném ve věci v původním řízení. Toto rozhodnutí totiž podle jejího názoru ukládá srážkovou daň nikoli z důvodu vyplácení dividend nebo zisku ve smyslu směrnice 2011/96, nýbrž z důvodu existence daňového úniku v důsledku uzavření smlouvy o bezúročné zápůjčce. Kromě toho čl. 200a odst. 3 bod 4 ZKPO, který se od 1. ledna 2011 přeměnil na čl. 200a odst. 5 bod 4 ZKPO, představuje podle žalované v původním řízení správné provedení čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49.

40 Bulharská vláda má za to, že druhá a třetí předběžná otázka jsou nepřípustné, neboť nemají vztah k okolnostem sporu v původním řízení. Předkládací rozhodnutí totiž podle jejího názoru neuvádí, v čem je výklad směrnic 2003/49 a 2011/96 užitečný pro rozhodnutí tohoto sporu.

41 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že je pouze na vnitrostátním soudu, který rozhoduje spor a musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby posoudil s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu nebo platnosti normy unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Z toho vyplývá, že se na otázky položené vnitrostátními soudy vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr smí rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, pokud se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na dané otázky (rozsudek ze dne 16. července 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 73 a citovaná judikatura).

42 V projednávané věci je třeba úvodem zdůraznit, pokud jde o tvrzení vycházející z toho, že ustanovení směrnic 2003/49 a 2011/96, která jsou předmětem druhé až čtvrté otázky, jsou jasná, že vnitrostátnímu soudu není nijak zapovězeno, aby položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, o jejichž zodpovězení nelze podle názoru jednoho z účastníků původního řízení rozumně

pochybovat. I kdyby tomu tak bylo, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce obsahující takové otázky se přesto nestává nepřípustnou (rozsudek ze dne 14. října 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, bod 26 a citovaná judikatura).

43 Kromě toho je třeba konstatovat, že žádná skutečnost ve spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, neumožňuje mít za to, že požadovaný výklad směrnic 2003/49 a 2011/96 nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení nebo je hypotetický z důvodu, že v rozhodnutí dotčeném ve věci v původním řízení nejsou uplatněna ustanovení obsažená v těchto směrnicích nebo že je s nimi vnitrostátní právo v souladu. Předkládající soud totiž ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedl se vší požadovanou přesností důvody, proč má za to, že odpověď na druhou až čtvrtou otázku týkající se výkladu těchto ustanovení unijního práva je nezbytná pro vyřešení sporu v původním řízení, jelikož srážková daň uložená tímto rozhodnutím může podle předkládajícího soudu porušovat uvedené směrnice.

44 Z toho plyne, že druhá až čtvrtá otázka jsou přípustné.

K věci samé

45 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud je určitá oblast předmětem úplné harmonizace v rámci Unie, musí být každé vnitrostátní opatření, které se jí týká, posuzováno s ohledem na ustanovení tohoto harmonizačního předpisu, a nikoliv s ohledem na ustanovení primárního práva (rozsudek ze dne 6. prosince 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, bod 22 a citovaná judikatura).

46 Je tedy třeba nejprve posoudit otázky položené předkládajícím soudem v rozsahu, v němž se týkají výkladu směrnic 2003/49, 2011/96 a 2008/7, a poté, při neexistenci úplné harmonizace, posoudit tyto otázky v rozsahu, v němž se týkají článků 49 a 63 SFEU a čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článku 47 Listiny.

K výkladu směrnic 2003/49, 2011/96 a 2008/7

47 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 ve spojení s čl. 4 odst. 1 písm. d) této směrnice, jakož i s přílohami VI oddíly 6 body 3 protokolu o přijetí a aktu o přistoupení, článkem 5 směrnice 2011/96 a články 3 a 5 směrnice 2008/7 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění v podobě srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek.

– *Ke směrnici 2003/49*

48 Jak vyplývá z bodů 2 až 4 odůvodnění směrnice 2003/49, jejím cílem je zamezit dvojímu zdanění plateb úroků a licenčních poplatků prováděných mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a to, aby tyto platby byly zdaněny jednou v jednom členském státě, přičemž zrušení veškerého zdanění uvedených plateb v členském státě, v němž mají zdroj, je nejvhodnějším prostředkem k zajištění stejného daňového zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 85 a citovaná judikatura).

49 Oblast působnosti směrnice 2003/49, jak je vymezena v jejím čl. 1 odst. 1, zahrnuje tedy osvobození úroků a licenčních poplatků pocházejících z členského státu zdroje, pokud je jejich skutečným vlastníkem společnost usazená v jiném členském státě nebo stálá provozovna, umístěná v jiném členském státě, patřící společnosti z některého z členských států (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 86 a citovaná judikatura).

50 Z tohoto hlediska čl. 1 odst. 1 této směrnice zejména stanoví, že platby úroků jsou osvobozeny od srážkové daně v členském státě původu, pokud je příjemcem úroků společnost jiného členského státu.

51 Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že i když čl. 2 písm. a) uvedené směrnice definuje platby úroků jako „příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu“, úroky coby příjmy z takových pohledávek může dostávat nicméně pouze skutečný vlastník (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 87 a citovaná judikatura).

52 Pojem „skutečný vlastník úroků“ ve smyslu směrnice 2003/49 musí být tudíž vykládán tak, že označuje entitu, která má z hospodářského hlediska skutečný prospěch z úroků, které jí byly vyplaceny, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 88, 89 a 122).

53 Tento pojem tedy nelze chápat v technickém slova smyslu (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 92).

54 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 58 svého stanoviska, pokud daňová správa stanoví a zdaní fiktivní úroky z bezúročné zápůjčky, neobdrží zapůjčitel žádné úroky, a nelze jej tedy považovat za jejich „skutečného vlastníka“ ve smyslu judikatury uvedené v bodě 51 tohoto rozsudku.

55 Z toho vyplývá, že fiktivní úroky stanovené daňovou správou, jako jsou úroky dotčené ve věci v původním řízení, nemohou být považovány za platby úroků ve smyslu čl. 1 odst. 1 a čl. 2 písm. a) směrnice 2003/49, jelikož ve skutečnosti k žádné platbě nedošlo.

56 Ze stejného důvodu nemohou takové úroky spadat ani pod čl. 4 odst. 1 písm. d) této směrnice, jelikož toto ustanovení se vztahuje na „platby“ vyplývající z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise.

57 Směrnice 2003/49 se tudíž nepoužije na takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení.

58 Za těchto okolností není nutné rozhodovat o výkladu přechodných ustanovení obsažených v přílohách VI oddílech 6 bodech 3 protokolu o přijetí a aktu o přistoupení, která se týkají uplatňování této směrnice v Bulharsku.

– *Ke směrnici 2011/96*

59 Podle bodů 3 až 6 jejího odůvodnění je cílem sledovaným směrnicí 2011/96 osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkové daně a zamezit dvojímu zdanění těchto příjmů na úrovni mateřské společnosti, aby se usnadnilo seskupování společností na unijní úrovni [rozsudek ze dne 2. dubna 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, bod 31 a citovaná judikatura].

60 Tato směrnice tak směřuje k zajištění daňové neutrality při rozdělování zisku společností usazenou v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25 a citovaná judikatura).

61 Za tímto účelem čl. 1 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví, že se tato směrnice vztahuje na rozdělování zisku vytvořeného v přeshraničním vztahu dceřinou společností její mateřské společnosti, přičemž článek 5 téže směrnice stanoví osvobození těchto zisků od srážkové daně.

62 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že členský stát, ve kterém má společnost sídlo, může oprávněně zacházet s úroky vyplacenými touto společností její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě jako s rozdělením zisků, pokud výše těchto úroků přesahuje výši, která by byla zaplacena za podmínek plné hospodářské soutěže (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, body 87 až 89).

63 Naproti tomu fiktivní úroky stanovené daňovou správou společnosti-rezidenta v souvislosti se smlouvou o bezúročné zápůjčce uzavřené mezi touto společností a její mateřskou společností-nerezidentem nemohou být považovány za rozdělené zisky, jelikož v takovém případě nedochází mezi těmito společnostmi ke skutečnému zaplacení úroků.

64 Směrnice 2011/96 se tedy nepoužije na takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení.

– *Ke směrnici 2008/7*

65 Jak již Soudní dvůr opakovaně uvedl, směrnice 2008/7 provedla vyčerpávající harmonizaci případů, v nichž členské státy mohou podrobit kapitálové vklady nepřímým daním (rozsudek ze dne 19. října 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, bod 27 a citovaná judikatura).

66 Cílem této harmonizace je tak v co největší míře zrušit faktory, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže, a zajistit tak řádné fungování vnitřního trhu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, bod 31).

67 Z tohoto pohledu čl. 5 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví, že členské státy neukládají kapitálovým společnostem žádnou nepřímou daň jakékoli formy na kapitálové vklady.

68 V článku 3 písm. h) uvedené směrnice je pojem „kapitálový vklad“ definován tak, že zahrnuje zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem, které nemá za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak může zvýšit hodnotu podílů na společnosti.

69 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, i) že poskytnutí bezúročné zápůjčky může představovat kapitálový vklad ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož taková zápůjčka umožňuje společnosti, která je příjemcem zápůjčky, disponovat kapitálovými prostředky, aniž by musela nést náklady, které z toho vyplývají, ii) že úspora úroků vede ke zvýšení jejího obchodního majetku tím, že uvedené společnosti umožní vyhnout se výdajům, které by musela vynaložit, a iii) že tím, že jí tyto výdaje odpadnou, přispívá výhoda takové zápůjčky k posílení jejího ekonomického potenciálu, a proto na ni musí být nahlíženo tak, že je s to zvýšit hodnotu akcií společnosti, která je příjemcem zápůjčky (rozsudek ze dne 17. září 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, bod 18 a citovaná judikatura).

70 Nicméně podle samotného názvu směrnice 2008/7 a znění jejího čl. 5 odst. 1 písm. a) tato směrnice zakazuje pouze členským státům, aby na kapitálové vklady uložily „nepřímou daň“. Konkrétně, jak již Soudní dvůr zdůraznil, harmonizace stanovená uvedenou směrnicí se netýká přímých daní, které stejně jako daň z příjmů právnických osob v souladu s unijním právem v zásadě spadají do pravomoci členských států (rozsudky ze dne 26. září 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, bod 21, a ze dne 18. ledna 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, bod 24).

71 Článek 5 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/7 tudíž členským státům neukládá, aby osvobodily kapitálové vklady od jakékoli formy přímého zdanění.

72 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 168 svého stanoviska, srážková daň dotčená ve věci v původním řízení musí být považována za přímou daň.

73 Tato daň, která vyplývá z použití vnitrostátních právních předpisů o dani z příjmů právnických osob, má totiž za zdanitelné plnění a základ daně příjem, kterého by mateřská společnost-nerezident měla dosáhnout za tržních podmínek. V tomto rozsahu se blíží přímé dani z příjmů (obdobně viz rozsudky ze dne 18. ledna 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, bod 26, jakož i ze dne 10. března 2005, Optiver a další, C-22/03, EU:C:2005:143, bod 33).

74 Směrnice 2008/7 se tudíž nepoužije na takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení.

– *Odpověď na otázky týkající se výkladu směrnic 2003/49, 2011/96 a 2008/7*

75 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět předkládajícímu soudu tak, že čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 ve spojení s čl. 4 odst. 1 písm. d) této směrnice, článkem 5 směrnice 2011/96 a články 3 a 5 směrnice 2008/7 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění v podobě srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek.

K výkladu článků 49 a 63 SFEU, čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článku 47 Listiny

76 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda články 49 a 63 SFEU, čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění v podobě srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna

zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková daň vztahuje na hrubou výši těchto úroků, aniž by bylo možné v této fázi odečíst náklady spojené s touto zápůjčkou, přičemž pro přepočítání uvedené srážkové daně a její případné vrácení je nezbytné následné podání žádosti v tomto smyslu.

– *K článkům 49 a 63 SFEU*

77 Vzhledem k tomu, že se předběžná otázka odvolává jak na svobodu usazování, tak i na volný pohyb kapitálu, které jsou zakotveny jednotlivě v článku 49 SFEU a článku 63 SFEU, je třeba nejprve určit, která z těchto dvou svobod může být dotčena takovou vnitrostátní právní úpravou, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení.

78 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že je třeba zohlednit předmět dotčené právní úpravy (rozsudek ze dne 10. června 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 17 a citovaná judikatura).

79 Do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 10. června 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18 a citovaná judikatura).

80 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 10. června 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 19 a citovaná judikatura).

81 Pokud jde o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, předkládající soud sám ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvádí, že čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO se použije na bezúročné zápůjčky poskytnuté jak mezi společnostmi ve spojení, tak mezi společnostmi, které nejsou ve spojení, a tedy nezávisle na možnosti společnosti vykonávat nepochybný vliv na rozhodování a činnost jiné společnosti, což je ostatně podepřeno zněním odstavce 1 tohoto článku, který se výslovně týká společností, které nejsou ve spojení.

82 V takovém případě skutkové okolnosti sporu v původním řízení, ze kterých vyplývá, že společnost poskytující zápůjčku byla v rozhodné době výhradním akcionářem společnosti přijímající zápůjčku, nemají vliv na určení toho, zda situace, které se týká tento spor, spadá pod jednu ze základních svobod (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. června 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, body 22 a 23, jakož i citovaná judikatura).

83 V důsledku toho je třeba mít za to, že z důvodu svého samotného předmětu spadá vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení převážně pod volný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 158 a citovaná judikatura).

84 Za těchto okolností, i za předpokladu, že by tato vnitrostátní právní úprava měla omezující účinky na svobodu usazování, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky volnému pohybu kapitálu a neodůvodňovaly by proto samostatný přezkum téže právní úpravy s ohledem na článek 49 SFEU (rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 51).

85 Je tedy třeba přezkoumat, zda uvedená vnitrostátní právní úprava představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, a pokud ano, zda toto omezení může být odůvodněno s ohledem na toto ustanovení.

86 Na prvním místě, pokud jde o existenci omezení, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří ta, která mohou od investování v členském státě odradit osoby-nerezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty v uvedeném členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatura).

87 V tomto ohledu za předpokladu, že čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO, který spadá do výkladu vnitrostátního práva, zavádí nevyvratitelnou domněnku daňového úniku, aniž by dotčeným osobám umožnil, zejména v rámci soudního řízení, předložit důkazy týkající se případných obchodních důvodů ospravedlňujících uzavírání bezúročných zápůjček, je nutno konstatovat, že se toto pravidlo použije stejným způsobem na všechny bezúročné půjčky, ať už zahrnují společnosti-nerezidenty, či nikoliv. Pokud jde tedy o toto pravidlo, uvedené ustanovení neobsahuje žádné omezení volného pohybu kapitálu, na který se vztahuje článek 63 SFEU.

88 Soudní dvůr naproti tomu již rozhodl, že vnitrostátní právní úprava, podle níž je společnost-nerezident zdaněna srážkovou daní, kterou sráží u zdroje společnost-rezident, z úroků, jež jsou jí vypláceny posledně uvedenou společnosti, aniž je možné odečíst takové výdaje, jako jsou náklady na úroky, které přímo souvisejí s dotčenou činností poskytnutí zápůjčky, zatímco se takováto možnost odpočtu přiznává společnostem-rezidentům, kterým vyplácí úroky jiná společnost-rezident, představuje omezení svobody usazování (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 175 a citovaná judikatura).

89 Pokud se v projednávané věci použije stejná sazba daně ve výši 10 % bez ohledu na to, zda jsou stranami bezúročné zápůjčky pouze společnosti-rezidenti nebo i společnosti-nerezidenti, podléhají společnosti-rezidenti dotčené dani v rámci zdanění příjmů právnických osob z čisté částky jejich příjmů z fiktivních úroků po odečtení případných nákladů přímo spojených s poskytnutím této zápůjčky, zatímco společnosti-nerezidenti podléhají v souladu s čl. 195 odst. 1 a 2 i článkem 199 ZKPO srážkové dani z hrubé částky svých příjmů z fiktivních úroků, aniž by bylo možné v této fázi tyto náklady odečíst.

90 Je pravda, že je nesporné, že podle článku 202a ZKPO mohou tyto společnosti-nerezidenti podat žádost v průběhu roku následujícího po roce výběru srážkové daně, aby byla tato daň přepočítána tak, aby odpovídala dani, kterou by byla povinna odvést společnost-rezident. Tento postup při vracení přeplatku jim tak umožňuje jednak odečíst náklady přímo související s dotčenou zápůjčkou, a jednak získat případné vrácení přeplatku daně vybrané u zdroje, či dokonce osvobození od této daně v případě ztrátové situace.

91 To však nemění nic na tom, že zatímco společnost-rezident může bez dalšího odečíst náklady přímo spojené s jejími příjmy z fiktivních úroků, aby částka daně vybraná daňovou správou okamžitě odpovídala přesné částce splatné daně, společnost-nerezident může požadovat takové zohlednění v rámci výše uvedeného postupu při vracení přeplatku až v pozdějším stadiu podáním žádosti poté, co uhradila srážkovou daň vypočtenou z hrubé částky jejích fiktivních úroků.

92 Z toho vyplývá, že k nápravě daňové situace společnosti-nerezidenta dochází nutně se zpožděním ve srovnání s okamžikem, ke kterému musí zaplatit daň z čisté částky svých fiktivních úroků společnost-rezident poté, co podala své daňové přiznání.

93 V projednávané věci tedy není sporu o tom, že pokud by společnost, která poskytla zápůjčku dotčenou ve věci v původním řízení, byla společností-rezidentem, nebyla by povinna platit daň z fiktivních úroků vztahujících se k této zápůjčce, pokud by její finanční situace byla ztrátová, a byla by tudíž od počátku osvobozena od placení této daně, aniž by musela později žádat o přepočet.

94 Je třeba konstatovat, že takové rozdílné zacházení může poskytnout výhodu společnostem-rezidentům, jelikož z něj pro ně vyplývá přinejmenším zvýhodnění ve srovnání se společnostmi-nerezidenty (obdobně viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, body 28 až 34).

95 Taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, proto představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v článku 63 SFEU v zásadě zakázáno.

96 Je proto třeba na druhém místě ověřit, zda takovéto omezení může být s ohledem na čl. 65 odst. 1 a 3 SFEU považováno za objektivně odůvodněné.

97 Z uvedených ustanovení vyplývá, že členské státy mohou ve své vnitrostátní právní úpravě rozlišovat mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, pokud toto rozlišení nepředstavuje prostředek svévolné diskriminace ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu [rozsudek ze dne 18. března 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Daň z kapitálových zisků z nemovitého majetku), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 34].

98 Je tedy třeba rozlišovat nerovné zacházení povolené na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU a svévolnou diskriminaci, která je odstavcem 3 téhož článku zakázána. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že aby mohla být taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. března 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Daň z kapitálových zisků z nemovitého majetku), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 35].

99 Pokud jde zaprvé o srovnatelnost situací dotčených ve věci v původním řízení, žalovaná v původním řízení ve svém písemném vyjádření a bulharská vláda na jednání uvedly, že rozdílné zacházení je odůvodněno skutečností, že společnost-nerezident a společnost-rezident se nacházejí v objektivně odlišných situacích, pokud jde o daň z příjmů právnických osob, neboť první z nich na rozdíl od druhé nevytváří žádné finanční, účetní a daňové výsledky, které by ji činily povinnou k této dani v Bulharsku.

100 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 31).

101 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani z příjmů nejen daňové rezidenty, nýbrž i daňové nerezidenty, pokud jde o příjmy, které obdrží od společnosti-rezidenta, blíží se situace uvedených daňových nerezidentů situaci daňových rezidentů (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 47).

102 Pokud jde konkrétně o určení nákladů pro účely výpočtu daně z příjmů přímo souvisejících s činností, z níž plynou příjmy zdanitelné v jednom členském státě, Soudní dvůr již rozhodl, že společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti se nacházejí ve srovnatelné situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, bod 74 a citovaná judikatura).

103 V projednávané věci je přitom třeba konstatovat, že se Bulharská republika vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení rozhodla vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu ke smlouvám o bezúročných zápůjčkách uzavřeným mezi společnostmi-rezidenty, které si půjčují, a společnostmi-nerezidenty, které půjčují, a proto je třeba mít za to, že se společnosti-nerezidenti, pokud jde o náklady přímo spojené s těmito zápůjčkami, nacházejí v situaci srovnatelné se situací společností-rezidentů.

104 Je pravda, že v rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Soudní dvůr konstatoval, že za okolností věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, se rozdílné zacházení spočívající v použití odlišných způsobů zdanění v závislosti na místě bydliště daňového poplatníka týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, takže toto rozdílné zacházení, které navíc nutně neposkytuje výhodu příjemcům rezidentům, nepředstavuje omezení zejména volného pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, body 41 a 49 až 51; v tomto smyslu rovněž viz rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 70).

105 Nicméně na rozdíl od věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), v projednávané věci, jak vyplývá z bodu 94 tohoto rozsudku, mají společnosti-rezidenti poskytující bezúročnou zápůjčku ve srovnání se společnostmi-nerezidenty poskytujícími takovou bezúročnou zápůjčku výhodu hotovostního toku, která vyplývá z jiného okamžiku, k němuž mohou tyto rezidentské společnosti provést odpočet nákladů přímo souvisejících s takovou zápůjčkou.

106 Jak přitom vyplývá z bodů 91 až 93 tohoto rozsudku, rozsah této výhody je určen délkou postupu při vracení přeplatku zavedeného vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení s cílem umožnit společnostem-nerezidentům požádat o přepočet srážkové daně z hrubé částky fiktivních úroků týkajících se bezúročné zápůjčky, aby tato srážka odpovídala výši daně z příjmů právnických osob, kterou by odvedla společnost-rezident, která by poskytla takovou zápůjčku.

107 Za těchto podmínek nelze mít za to, že se rozdílné zacházení při zdanění fiktivních úroků z bezúročné zápůjčky podle toho, zda je poskytnuta společností-rezidentem, nebo společností-nerezidentem, omezuje na způsoby výběru daně (obdobně viz rozsudky ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 164 a 165, jakož i ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, body 71 až 73).

108 Toto rozdílné zacházení se tudíž týká situací, které jsou objektivně srovnatelné.

109 Zadruhé je tedy třeba zkoumat, zda vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení může být odůvodněna důvody, jichž se v projednávané věci dovolávají někteří zúčastnění.

110 V tomto ohledu žalovaná v původním řízení tvrdí, že v souladu se zásadou teritoriality jsou členské státy oprávněny zdanit příjmy dosažené na jejich území za účelem zajištění vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí. Zejména při neexistenci harmonizačních opatření přijatých Unií mají členské státy i nadále pravomoc vymezit kritéria dělby své daňové pravomoci. Bulharská vláda zdůrazňuje, že cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je boj proti daňovým únikům.

111 Je tak třeba konstatovat, že tato argumentace má v podstatě za cíl odůvodnit vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení nutností chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a zajistit účinnost výběru daně s cílem zabránit daňovým únikům, jak vyplývá ze samotného znění článku 16 ZKPO.

112 V tomto ohledu lze podle ustálené judikatury Soudního dvora opatření, které omezuje volný pohyb kapitálu, připustit pouze za podmínky, že je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a dodržením zásady proporcionality, což znamená, že musí být s to zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [rozsudek ze dne 21. května 2019, Komise v. Maďarsko (Požívací práva k zemědělské půdě), C-235/17, EU:C:2019:432, bod 59 a citovaná judikatura].

113 Podle judikatury Soudního dvora jsou naléhavými důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit překážku výkonu základních svobod zaručených Smlouvou o FEU, mezi něž patří i volný pohyb kapitálu, jak nezbytnost chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, tak boj proti daňovým únikům (rozsudek ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 65). Totéž platí pro nezbytnost zajistit účinné vymáhání daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 38 a citovaná judikatura).

114 Pokud jde o způsobilost vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení dosáhnout těchto cílů, je třeba připomenout, že nutnost chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může odůvodnit rozdílné zacházení tehdy, pokud má posuzovaný systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 43 a citovaná judikatura).

115 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že postup provedení srážky daně představuje legitimní a přiměřený prostředek k zajištění daňového zohlednění příjmů daňového poplatníka usazeného mimo stát zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Sofina a další, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 68).

116 V projednávané věci je přitom třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení v rozsahu, v němž stanoví zdanění fiktivních úroků týkajících se bezúročných zápůjček poskytnutých společnostmi-nerezidenty společnostem-rezidentům srážkou u zdroje, umožňuje členskému státu bydliště vykonávat svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území s cílem zabránit situaci, kdy poskytnutí takových zápůjček nemá jiný cíl než vyhnout se dani, která by byla za obvyklých okolností splatná z příjmů z činností vykonávaných v tuzemsku.

117 Taková právní úprava tedy musí být považována za umožňující chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a zajistit účinnost výběru daně za účelem zabránění daňovým únikům.

118 Pokud jde o otázku, zda vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, společnost Viva Telecom Bulgaria na jednání tvrdila, že délka postupu při vracení přeplatku upraveného v článku 202a ZKPO je nepřiměřená, jelikož k případnému vrácení přeplatku srážkové daně zaplaceného společností-rezidentem z hrubé částky fiktivních úroků z bezúročné zápůjčky poskytnuté společností-nerezidentem může dojít po uplynutí až tří let.

119 Nicméně s výhradou ověření předkládajícím soudem z vysvětlení poskytnutých žalovanou v původním řízení na uvedeném jednání vyplývá, že k takovému vrácení zpravidla dochází ve lhůtě 30 dnů od podání žádosti a že pouze ve výjimečných případech může délka řízení činit až tři roky. Kromě toho bulharská vláda na jednání uvedla, což rovněž přísluší ověřit předkládajícímu soudu, že územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy musí platit úroky z dlužných částek od 30. dne po podání daňového přiznání.

120 S výhradou těchto ověření tak vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení s ohledem na délku postupu při vracení přeplatku podle všeho nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů, které sleduje.

121 Za těchto okolností tato vnitrostátní právní úprava může být podle všeho odůvodněna cíli spočívajícími v ochraně vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a v zajištění účinnosti výběru daní za účelem zabránění daňovým únikům.

– *K článku 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i k článku 47 Listiny*

122 Jak vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, předkládající soud se rovněž táže na výklad čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článku 47 Listiny z důvodu, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, jak vyplývá z čl. 16 odst. 2 bodu 3 ZKPO, stanoví nevyvratitelnou domněnku vyhýbání se daňovým povinnostem v případě poskytnutí bezúročné zápůjčky.

123 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nemá Soudní dvůr pravomoc odpovědět na položenou předběžnou otázku, pokud je zjevné, že ustanovení unijního práva, které má být předmětem výkladu Soudního dvora, nelze použít (rozsudek ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 31).

124 Na prvním místě, pokud jde o čl. 5 odst. 4 SEU, Soudní dvůr již rozhodl, že se toto ustanovení vztahuje na činnost unijních orgánů, jelikož jeho první pododstavec stanoví, že na základě zásady proporcionality obsah a forma činnosti Unie nesmí překročit meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů Smluv, přičemž jeho druhý pododstavec ukládá unijním orgánům, aby dodržovaly tutéž zásadu proporcionality, pokud jednají při výkonu své pravomoci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 33).

125 Na druhém místě, pokud jde o čl. 12 písm. b) SEU, Soudní dvůr rovněž rozhodl, že toto ustanovení, podle kterého vnitrostátní parlamenty přispívají k řádnému fungování Unie tím, že zajišťují dodržování zásady subsidiarity, opravňuje tyto parlamenty dohlížet na dodržování této

zásady při výkonu pravomoci unijních orgánů, jakož i na řádné fungování Unie, a nevztahuje se tedy na vnitrostátní právní předpisy, nýbrž na návrhy unijních legislativních aktů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 34).

126 Na třetím místě, pokud jde o článek 47 Listiny, je třeba připomenout, že působnost Listiny je s ohledem na jednání členských států definována v čl. 51 odst. 1 této Listiny, podle něhož jsou její ustanovení určena členským státům, výhradně pokud uplatňují unijní právo (rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Okražna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 30 a citovaná judikatura).

127 Uvedený čl. 51 odst. 1 Listiny potvrzuje ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž se základní práva zaručená v právním řádu Unie uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem, avšak nikoli mimo tyto situace (rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Okražna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 31 a citovaná judikatura).

128 Pokud tedy právní situace do působnosti unijního práva nespadá, Soudní dvůr nemá pravomoc o ní rozhodnout a případně dovolávaná ustanovení Listiny sama o sobě nemohou tuto pravomoc založit (rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Okražna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 32 a citovaná judikatura).

129 V projednávané věci vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nespadá z důvodů uvedených v bodech 48 až 75 tohoto rozsudku do působnosti směrnic 2003/49, 2011/96 a 2008/7. Kromě toho čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO v rozsahu, v němž zavádí nevyvratitelnou domněnku daňového úniku, nespadá, jak vyplývá z bodu 87 tohoto rozsudku, do působnosti článku 63 SFEU, a v tomto ohledu tedy nespadá do působnosti Listiny.

130 Z toho vyplývá, že není namístě odpovídat předkládajícímu soudu v rozsahu, v němž se táže na výklad čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článku 47 Listiny, jelikož je zjevné, že se tato ustanovení nepoužijí na situaci, na kterou se zaměřuje tento soud.

– *Odpověď na otázky týkající se výkladu primárního práva*

131 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že článek 63 SFEU ve světle zásady proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění formou srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková daň vybírá z hrubé výše těchto úroků, aniž by bylo možné v této fázi odečíst náklady spojené s touto zápůjčkou, přičemž pro přepočítání uvedené srážkové daně a její případné vrácení je nezbytné následné podání žádosti v tomto smyslu, pokud délka postupu stanoveného za tímto účelem touto vnitrostátní právní úpravou není nepřiměřená a přeplatky jsou vraceny včetně úroků.

K nákladům řízení

132 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) **Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ve spojení s čl. 4 odst. 1 písm. d) této směrnice, článkem 5 směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015, jakož i články 3 a 5 směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění v podobě srážkové daně fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek.**

2) **Článek 63 SFEU ve světle zásady proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění formou srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-rezident, jíž byla mateřskou společností-nerezidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková daň vybírá z hrubé výši těchto úroků, aniž by bylo možné v této fázi odečíst náklady spojené s touto zápůjčkou, přičemž pro přepočítání uvedené srážkové daně a její případné vrácení je nezbytné následné podání žádosti v tomto smyslu, pokud délka postupu stanoveného za tímto účelem touto vnitrostátní právní úpravou není nepřiměřená a přeplatky jsou vraceny včetně úroků.**

Podpisy.