Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

24. veljače 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez po odbitku na fiktivne kamate u vezi s beskamatnim zajmom koji je rezidentnom društvu kćeri odobrilo nerezidentno matično društvo – Direktiva 2003/49/EZ – Isplata kamata između povezanih trgovačkih društava različitih država članica – Članak 1. stavak 1. – Izuzeće od plaćanja poreza po odbitku – Članak 4. stavak 1. točka (d) – Izuzeća od određenih plaćanja – Direktiva 2011/96/EU – Porez na dohodak pravnih osoba – Članak 1. stavak 1. točka (b) – Raspodjela profita od strane rezidentnog društva kćeri njezinu nerezidentnom matičnom društvu – Članak 5. – Izuzeće od plaćanja poreza po odbitku – Direktiva 2008/7/EZ – Prikupljanje kapitala – Članak 3. – Priljev kapitala – Članak 5. stavak 1. točka (a) – Izuzeće od neizravnog poreza – Članci 63. i 65. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Oporezivanje bruto iznosa fiktivnih kamata – Postupak povrata radi odbitka troškova povezanih s dodjelom zajma i mogućeg povrata – Različit tretman – Opravdanje – Uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja među državama članicama – Učinkovitost naplate poreza – Borba protiv utaje poreza”

U predmetu C-257/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 4. svibnja 2020., koju je Sud zaprimio 9. lipnja 2020., u postupku

„Viva Telecom Bulgarija” EOOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” – Sofija

uz sudjelovanje:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgarija,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, C. Lycourgos, predsjednik četvrtog vijeća, I. Jarukaitis i M. Ilešič, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

* Jezik postupka: bugarski

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. lipnja 2021.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „Viva Telecom Bulgarija” EOOD, koji su zastupali Y. Kamburov, M. Emanuilov i S. Hristozova-Yordanova, a zatim Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov, D. Dimitrova, *advokati*,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” – Sofija, N. Kalistratov i M. Bakalova, u svojstvu agenata,

– za bugarsku vladu, T. Cingileva i L. Zaharieva, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels i Y. Marinova, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. rujna 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a, članka 47. Povelje o temeljnim pravima Europske unije (u daljnjem tekstu: Povelja), članaka 49. i 63. UFEU-a, i članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL 2003., L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 76. i ispravak SL 2018., L 304, str. 35.), članka 1. stavka 1. točke (b), članka 1. stavka 3. i članka 5. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015. (SL 2015., L 21, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/96), članka 3. točaka (h) do (j), članka 5. stavka 1. točaka (a) i (b), članka 7. stavka 1. i članka 8. Direktive 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala (SL 2008., L 46, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 159.), Priloga VI. odjeljka 6. točke 3. Protokolu o uvjetima i aranžmanima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji (SL 2005., L 157, str. 29.; u daljnjem tekstu: Protokol o pristupanju) i Priloga VI. odjeljka 6. točke 3. Aktu o uvjetima pristupanja Europskoj uniji Republike Bugarske i Rumunjske i prilagodbama Ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 2005., L 157, str. 203.; u daljnjem tekstu: Akt o pristupanju).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Viva Telecom Bulgarija” EOOD, društva sa sjedištem u Sofiji (Bugarska), i Direktora na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” – Sofija (Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji, Bugarska) u vezi s oporezivanjem na izvoru fiktivnih kamata na beskamatni zajam koji je društvu Viva Telecom Bulgarija odobrilo njegovo matično društvo sa sjedištem u drugoj državi članici.

Pravni okvir

Pravo Unije

Pristupanje Republike Bugarske Europskoj uniji

3 Članak 20. Protokola o pristupanju i članak 23. Akta o pristupanju, koji se odnose na prijelazne mjere, predviđaju da se mjere navedene u prilozima VI. tom protokolu i tom aktu primjenjuju na Republiku Bugarsku u uvjetima utvrđenima u tim prilozima.

4 U navedenim prilozima, naslovljenima „Popis iz članka 20. Protokola: prijelazne mjere – Bugarska" odnosno „Popis iz članka 23. Akta o pristupanju: prijelazne mjere – Bugarska", navodi se, u točkama 3. njihovih odjeljaka 6., naslovljenih „Oporezivanje", Direktiva 2003/49, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/76/EZ (SL 2004., L 157, str. 106.), te se pojašnjava sljedeće:

„Bugarska je ovlaštena ne primijeniti odredbe članka 1. [Direktive 2003/49] do 31. prosinca 2014. Tijekom tog prijelaznog razdoblja porezna stopa na isplate kamata ili naknada za licencije povezanim trgovačkim društvima druge države članice ili stalnim poslovnim jedinicama povezanog trgovačkog društva sa sjedištem u drugoj državi članici ne smije prelaziti 10 % do 31. prosinca 2010. i 5 % narednih godina do 31. prosinca 2014." [neslužbeni prijevod]

Direktiva 2003/49

5 Uvodne izjave 1. do 4. Direktive 2003/49 glase kako slijedi:

„(1) Jedinstveno tržište ima značajke unutarnjeg tržišta, transakcije između trgovačkih društava različitih država članica se ne bi trebale oporezivati pod nepovoljnijim poreznim uvjetima od onih koji se primjenjuju za istu transakciju izvršenu između trgovačkih društava u istoj državi članici.

(2) Ovaj se zahtjev trenutačno ne izvršava pri isplati kamata i [naknada za] licencije; nacionalni porezni zakoni zajedno s bilateralnim i multilateralnim sporazumima, gdje postoje, ne mogu uvijek osigurati izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Njihova primjena također često donosi sa sobom i opterećujuće upravne formalnosti i probleme u protoku novca za ta trgovačka društva.

(3) Potrebno je osigurati da se isplate kamata i [naknada za] licencije oporezuju samo jednom u državi članici.

(4) Najpogodniji način izbjegavanja gore navedenih formalnosti i problema te osiguranja jednakog poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija je neoporezivanje isplaćenih kamata i [naknada za] licencije u državi članici gdje oni nastaju bez obzira ubiru li se oduzimanjem na izvoru ili razrezom. Posebno treba zabraniti takve poreze pri isplatama između povezanih trgovačkih društava različitih država članica kao i između poslovnih nastana [stalnih poslovnih jedinica] takvih poduzeća."

6 Članak 1. te direktive, naslovljen „Područje primjene i postupak”, predviđa:

„1. Isplate kamata i [naknada za] licencije koje nastaju u državi članici ne oporezuju se u navedenoj državi, bez obzira radi li se o odbitku na izvoru ili razrezu, uz uvjet da je ovlašteni korisnik kamata ili [naknada za] licencije poduzeće [trgovačko društvo] iz druge države članice ili poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] trgovačkog društva jedne države članice u drugoj državi članici.

2. Isplata koju vrši trgovačko društvo države članice ili poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] smješten u drugoj državi članici smatra se isplatom nastalom u toj državi članici koja se u daljnjem tekstu naziva ‚država izvora'.

[…]

4. Trgovačko društvo države članice smatra se ovlaštenim korisnikom kamata ili [naknada za] licencije samo ako prima te isplate za svoju vlastitu dobrobit [u svoju korist], a ne kao posrednik, kao što je to npr. agent [zastupnik], opunomoćenik [povjerenik] ili ovlašteni potpisnik za neku drugu osobu.

[…]”

7 U članku 2. navedene direktive, naslovljenom „Definicija kamata i [naknada za] licencije”, u točki (a) navodi se kako slijedi:

„Za potrebe ove direktive:

(a) izraz ‚kamata': znači dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste bez obzira jesu li osigurane hipotekom ili ne te sadržavaju li pravo na dio dužnikovog profita ili ne te posebno dohodak od vrijednosnih papira i obveznica ili zadužnica uključujući premije i nagrade vezane uz te vrijednosne papire, obveznice ili zadužnice; kazne za kašnjenje u isplatama ne smatraju se kamatom;

[…]”

8 Člankom 4. iste direktive, naslovljenim „Izuzeća od plaćanja s osnova kamata ili [naknada za] licencije”, određuje se:

„1. Država izvora nije obvezna osigurati pogodnosti iz ove direktive u sljedećim slučajevima:

(a) isplate koje se na temelju zakonodavstva države izvora smatraju podjelom profita ili povratom kapitala;

[…]

(d) isplate s osnova dužničkih potraživanja koje ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja.

2. Ako zbog posebnih odnosa između isplatitelja i ovlaštenog korisnika kamata ili [naknada za] licencije, ili između jednog od njih i neke druge osobe, iznos kamata ili [naknada za] licencije

prelazi iznos koji bi bio dogovoren između isplatitelja i ovlaštenog korisnika kad takvog odnosa ne bi bilo, odredbe ove direktive primjenjuju se samo na potonji iznos, ako ga bude.”

Direktiva 2008/7

9 U skladu s člankom 3. Direktive 2008/7, naslovljenim „Priljev kapitala”:

„Za potrebe ove direktive i podložno članku 4., sljedeće se transakcije smatraju ‚priljevom kapitala’:

[…]

(h) povećanje sredstava društva kapitala pružanjem usluga od strane određenog člana, koje ne uključuje povećanje kapitala društva, ali koje uzrokuje promjene u pravima u društvu, ili koje može povećati vrijednost dionica društva;

(i) zajam kojeg društvo kapitala uzima, ako vjerovnik ima pravo na udio u dobiti društva;

(j) zajam kojeg društvo kapitala uzima zajedno s članom ili supružnikom ili djetetom člana, ili zajam kojeg je uzela treća stranka, ako za njega jamči član, pod uvjetom da takvi zajmovi imaju istu svrhu kao i povećanje kapitala društva.”

10 Člankom 5. navedene direktive, naslovljenim „Transakcije koje ne podliježu neizravnim porezima”, njegovim stavkom 1. predviđa se:

„Države članice ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom neizravnih poreza s obzirom na sljedeće:

(a) ulaganje kapitala;

(b) zajmove, ili pružanje usluga, kao dio ulaganja kapitala;

[…]”

Direktiva 2011/96

11 Uvodne izjave 3. do 6. Direktive 2011/96 glase kako slijedi:

„(3) Cilj ove direktive je izuzeti dividende i druge podjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva.

(4) Zajedničko povezivanje društava iz različitih država članica može biti nužno kako bi se unutar Unije stvorili uvjeti analogni onima na unutarnjem tržištu i kako bi se osiguralo učinkovito funkcioniranje takvog unutarnjeg tržišta. Takve djelatnosti ne bi trebalo sprečavati ograničenjima, nedostacima ili poremećajima koji posebno proizlaze iz poreznih odredaba država članica. Prema tome je nužno, uzevši u obzir takvo zajedničko okupljanje društava iz različitih država članica osigurati porezna pravila koja su sa stajališta tržišnog

natjecanja neutralna, kako bi se poduzećima omogućilo da se prilagode zahtjevima unutarnjeg tržišta, kako bi povećala svoju produktivnost i poboljšala natjecateljsku snagu na međunarodnoj razini.

(5) Takvo zajedničko povezivanje može prouzročiti stvaranje skupina matičnih društava i njihovih društava kćeri.

(6) Prije stupanja na snagu Direktive Vijeća 90/435/EEZ [od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.)], porezne odredbe kojima su uređeni odnosi između matičnih društava i njihovih društava kćeri iz različitih država članica značajno su se razlikovale od jedne do druge države članice i bile su općenito manje povoljne od onih primjenjivih na matična društva i njihova društva kćeri iz iste države članice. Suradnja između društava iz različitih država članica je stoga bila nepovoljna u usporedbi sa suradnjom između društava iste države članice. Bilo je potrebno otkloniti tu nepovoljnost uvođenjem zajedničkog sustava kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini Unije."

12 Sukladno odredbama članka 1. stavka 1. Direktive 2011/96:

„Svaka država članica primjenjuje ovu direktivu:

[…]

(b) na raspodjele dobiti od strane društava iz te države članice, društvima iz drugih država članica čija su društva kćeri;

[…]"

13 Članak 5. te direktive glasi kako slijedi:

„Dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeto je od plaćanja poreza po odbitku."

Bugarsko pravo

14 Članak 1. stavak 4. Zakona za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dohodak pravnih osoba, DV br. 105 od 22. prosinca 2006.), koji je na snazi od 1. siječnja 2007. (u daljnjem tekstu: ZKPO) određuje:

„Ovim se zakonom uređuje oporezivanje dohotka koji rezidentne ili nerezidentne pravne osobe ostvare u Republici Bugarskoj."

15 U skladu s člankom 5. stavcima 1. i 2. ZKPO-a:

„1. Dobit se oporezuje porezom na dohodak.

2. Dohodak rezidentnih ili nerezidentnih pravnih osoba iz ovog zakona oporezuje se porezom koji se ubire na izvoru."

16 Članak 12. stavak 5. ZKPO-a glasi:

„Ako ih ostvaruju rezidentne pravne osobe, rezidentni pojedinačni poduzetnici ili pak nerezidentne pravne osobe ili nerezidentni pojedinačni poduzetnici preko stalne poslovne jedinice ili određenog mjesta poslovanja u zemlji, ili ako ih rezidentne fizičke osobe ili nerezidentne fizičke osobe koje imaju određeno mjesto poslovanja isplaćuju nerezidentnim pravnim osobama u zemlji, sljedeći su dohotci nacionalnog podrijetla:

1. kamate, uključujući kamate koje su dio otplate leasinga;

[…]”

17 Članak 16. ZKPO-a, naslovljen „Izbjegavanje plaćanja poreza”, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2010., predviđa:

„1 […] Ako se jedna ili više transakcija, uključujući one između osoba koje međusobno nisu povezane, sklapaju pod uvjetima koji dovode do utaje poreza, oporezivi iznos određuje se neovisno o transakcijama, njihovim određenim uvjetima ili pravnim oblikom; porezna osnovica je ona koja proizlazi iz provedbe istovrsne pravne transakcije po cijenama koje se primjenjuju na tržištu i čiji je cilj isti gospodarski rezultat bez utaje poreza.

2. Utajom poreza smatraju se i:

[…]

3. korištenje ili odobravanje kredita po kamatnoj stopi različitoj od tržišnih kamata u trenutku sklapanja transakcije, uključujući beskamatne zajmove ili druga besplatna financijska sredstva koja su vremenski ograničena te oprost kreditnog duga ili povrat kredita koji nisu povezani s djelatnošću za vlastiti račun;

[…]”

18 Člankom 20. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna stopa”, određuje se:

„Stopa poreza na dohodak za pravne osobe iznosi 10 %.”

19 Članak 195. ZKPO-a, naslovljen „Oporezivanje nerezidentnih osoba na izvoru”, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2015. predviđa:

„1. […] Dohodak nacionalnog podrijetla […] nerezidentnih pravnih osoba podliježe porezu po odbitku čijim je plaćanjem porezni dug konačno namiren.

2. […] Porez iz stavka 1. odbija se u odnosu na pravne osobe s poslovnim nastanom u Bugarskoj […] koje izvršavaju odgovarajuća plaćanja nerezidentnim pravnim osobama […]

[…]

6. […] Ne oporezuju se porezom po odbitku:

[…]

3. prihodi od kamata, naknade za autorska prava i naknade za licencije, u skladu s uvjetima iz stavaka 7. do 12.;

[…]

7. […] Dohodak od kamata, naknade za autorska prava i naknade za licencije ne podliježu porezu po odbitku ako su istodobno ispunjeni sljedeći uvjeti:

[…]

11. […] Stavci 7., 8., 9. i 10. ne primjenjuju se na:

1. dohotke koji predstavljaju raspodjelu profita ili povrat kapitala;

[…]

4. dohodak od dužničkih potraživanja koja ne sadržavaju odredbe o otplati glavnice ili ako se otplaćuju više od 50 godina od datuma izdavanja;

[…]

7. dohotke od pravnih poslova čiji je glavni motiv ili jedan od glavnih motiva utaja poreza ili izbjegavanje poreza."

20 Člankom 199. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna osnovica za oporezivanje na izvoru dohotka nerezidentnih osoba", u njegovu stavku 1. predviđa:

„Osnovica za izračun poreza po odbitku na dohotke iz članka 195. stavka 1. sastoji se od bruto iznosa tih dohodaka […]"

21 Člankom 200. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna stopa", određuje se, u njegovu stavku 2., u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2011.:

„[…] Stopa poreza na dohodak u skladu s člankom 195. iznosi 10 %, osim u slučajevima iz članka 200.a."

22 Od 1. siječnja 2015. ta je odredba izmijenjena kako slijedi:

„[…] Stopa poreza na dohodak u skladu s člankom 195. iznosi 10 %."

23 Člankom 200.a ZKPO-a, u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2011., kako je izmijenjen i dopunjen 1. siječnja 2014., predviđalo se, do njegova stavljanja izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2015.:

„1. […] Stopa poreza na dohodak od kamata, naknada za autorska prava i naknada za licencije iznosi 5 % ako su istodobno ispunjeni sljedeći uvjeti:

[…]

5. Stavci 1. do 4. ne primjenjuju se na:

1. dohotke koji predstavljaju raspodjelu profita ili povrat kapitala;

[…]

4. dohotke od dužničkih potraživanja koja ne sadržavaju odredbe o otplati glavnice ili ako se otplaćuju više od 50 godina od datuma izdavanja;

[…]”

24 Stavcima 1. do 4. članka 202.a, naslovljenog „Ponovni izračun poreza po odbitku”, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2010., bilo je određeno:

„1. […] Nerezidentna pravna osoba koja je porezni rezident u državi članici Europske unije ili drugoj državi stranci Sporazuma o europskom gospodarskom prostoru [od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.)] ima pravo izabrati ponovni izračun poreza po odbitku u pogledu dohotka iz članka 12. stavaka 2., 3., 5. i 8. Ako nerezidentna osoba izabere ponovni izračun poreza po odbitku, ponovni izračun odnosi se na sve dohotke iz članka 12. stavaka 2., 3., 5. i 8. koje je ostvarila tijekom porezne godine.

2. Ako nerezidentna osoba izabere ponovni izračun poreza po odbitku u pogledu dohotka koji je ostvarila, ponovno izračunan porez jednak je porezu na dohodak koji bi se trebao platiti u pogledu tih dohodaka da ih je ostvarila rezidentna pravna osoba. Ako je nerezidentna osoba ostvarila troškove povezane s dohotcima u smislu prve rečenice na koje bi se trebao platiti porez na troškove da ih je ostvarila rezidentna pravna osoba, iznos ponovno izračunanog poreza uvećava se za taj porez.

3. Ako iznos poreza po odbitku predviđenog u članku 195. stavku 1. prelazi iznos ponovno izračunanog poreza u skladu sa stavkom 2., razliku treba vratiti do iznosa poreza po odbitku predviđenog u članku 195. stavku 1., koji nerezidentna osoba ne može odbiti od poreza koji treba platiti u svojoj državi rezidentnosti.

4. U podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi navodi se je li izabran ponovni izračun poreza po odbitku. Nerezident podnosi svoju poreznu prijavu Teritorialnoj direkciji na Nacionalnata agencija za prihodite – Sofija (područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode u Sofiji, Bugarska) do 31. prosinca godine nakon one u kojoj su ostvareni prihodi.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

25 Društvo „Viva Telecom Bulgarija” EAD, čiji je pravni sljednik „Vara Telecom Bulgarija” EOOD, sklopilo je 22. studenoga 2013., kao zajmoprimac, sa svojim jedinim dioničarom, odnosno društvom InterV Investment, društvom sa sjedištem u Luksemburgu, ugovor o zajmu kojim mu je potonje društvo, kao zajmodavac, odobrilo beskamatni konvertibilni zajam, s dospijećem od 60 godina nakon datuma stupanja na snagu tog ugovora. Navedenim ugovorom predviđalo se da obveza zajmoprimca da otplati zajam prestaje u bilo kojem trenutku nakon datuma dodjele financiranja ako zajmoprimac odluči dugovani iznos zajma uložiti u svoj kapital kao doprinos u naravi, u skladu s uvjetima iz tog istog ugovora.

26 Odlukom od 16. listopada 2017. Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite (područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) provela je ponovni razrez poreza koje društvo Viva Telecom Bulgarija treba platiti te mu je na temelju članka 195. stavka 2. ZKPO-a za razdoblje od 14. veljače 2014. do 31. ožujka 2015. naložila plaćanje poreza po odbitku u vezi sa zajmom koji mu je odobrilo društvo InterV Investment.

27 Nakon što je utvrdila da sporni zajam na dan poreznog nadzora nije bio pretvoren u kapital i da zajmoprimac nije bio ni otplatio taj zajam ni platio kamate, porezna uprava zaključila je da postoji transakcija koja dovodi do utaje poreza u smislu članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a. Porezna uprava u svojoj je odluci utvrdila tržišnu kamatnu stopu koju treba primijeniti na zajam kako bi izračunala kamate koje zajmoprimac nije platio prije nego što je za njih obračunala porez po odbitku od 10 %.

28 Druga stranka iz glavnog postupka odbila je 20. prosinca 2017. prigovor koji je društvo Viva Telecom Bulgarija podnijelo protiv te odluke.

29 Presudom od 29. ožujka 2019. Administrativen sad Sofija (Upravni sud u Sofiji, Bugarska), kojem je to društvo podnijelo tužbu kako bi osporilo zakonitost odluke od 16. listopada 2017., odbio je tu tužbu jer je smatrao da je zajam o kojem je riječ u glavnom postupku financijska imovina navedenog društva kojom je zbog neplaćanja kamata ostvarena dobit, dok je zajmodavac pak zbog gubitka tih kamata pretrpio gospodarski gubitak. Prema mišljenju tog suda, pozajmljeni je iznos upotrijebljen za otplatu određenih financijskih obveza zajmoprimca koje su bile navedene u ugovoru o zajmu te stoga nije dio vlastitog kapitala.

30 Društvo Viva Telecom Bulgarija podnijelo je Varhoven administrativen sadu (Vrhovni upravni sud, Bugarska), žalbu u kasacijskom postupku radi ukidanja te presude.

31 To je društvo u prilog toj žalbi tvrdilo da je porez po odbitku obračunan na dohodak od fiktivnih kamata a da se nije uzelo u obzir dokazano postojanje poslovnog interesa za dodjelu beskamatnog zajma. Tvrdi i to da nije imalo sredstva za plaćanje kamata zajma o kojem je riječ u glavnom postupku i da je društvo InterV Investment bilo jedini imatelj udjela u kapitalu na dan sklapanja ugovora o tom zajmu. Također je tvrdilo da je članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a protivan sudskoj praksi Suda s obzirom na to da strankama beskamatnog zajma ne omogućuje da dokažu postojanje valjanih gospodarskih razloga za dodjelu zajma.

32 Podredno, društvo Viva Telecom Bulgarija tvrdi da se, s obzirom na to da je Republika Bugarska iskoristila mogućnost iz članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49, kojom se državama članicama omogućuje da iz područja primjene te direktive isključe kamate na zajmove koje u poreznom smislu izjednačavaju s dohotcima od instrumenata vlasničkog kapitala, primjenjuje Direktiva 2011/96 koja se odnosi na tu vrstu dohodaka. Međutim, na temelju članka 5. te direktive, dobit koju rezidentno društvo kći raspodjeljuje svojem nerezidentnom matičnom društvu izuzeta je od plaćanja poreza po odbitku. Dodalo je i to da zajam o kojem je riječ u glavnom postupku čini priljev kapitala u smislu članka 3. točaka (h) do (j) Direktive 2008/7, koji se, u skladu s člankom 5. te direktive, ne smije oporezovati nikakvim neizravnim porezima.

33 Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) pita se, kao prvo, je li članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a u skladu s načelom proporcionalnosti iz članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a kao i s pravom na djelotvoran pravni lijek iz članka 47. Povelje. Naime, ta nacionalna odredba predviđa neoborivu pretpostavku izbjegavanja plaćanja poreza u slučaju

dodjele beskamatnog zajma, neovisno o tome je li riječ o zajmu između povezanih ili nepovezanih osoba, pri čemu zajmodavac ili zajmoprimac ne mogu oboriti tu presumpciju. Međutim, u slučaju povezanih društava, ekonomski razlozi koji se odnose na interese dotične grupe mogu opravdati sklapanje takvog zajma.

34 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se o dosegu direktiva 2003/49 i 2011/96. Naime, u skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2003/49, koju je Republika Bugarska provela prije 1. siječnja 2015., u biti u članku 200.a stavku 1. i stavku 5. točki 4. ZKPO-a i, nakon tog datuma, u članku 195. stavku 6. točki 3. i članku 195. stavku 11. točki 4. ZKPO-a, država izvora nije obvezna osigurati pogodnosti iz ove Direktive u slučajevima isplate s osnova dužničkih potraživanja koje ne sadržavaju odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja. Stoga se postavlja pitanje treba li takva plaćanja smatrati raspodjelom profita koju bi, s obzirom na to da ih je društvo kći rezident izvršilo svojem matičnom društvu nerezidentu, sukladno člancima 1. i 5. Direktive 2011/96, trebalo izuzeti od plaćanja poreza po odbitku.

35 Kao treće, taj se sud pita treba li odobravanje beskamatnog zajma društvu rezidentu od strane društva nerezidenta na koji se od 1. siječnja 2010. primjenjuje porez po odbitku, na temelju članka 16. stavka 2. točke 3. i članka 195. ZKPO-a, smatrati priljevom kapitala u smislu članka 3. točaka (h) do (j) Direktive 2008/7, na koji se stoga trebaju primjenjivati odredbe te direktive, osobito njezina članka 5. stavka 1. točaka (a) i (b), članka 7. stavka 1. i članka 8.

36 Kao četvrto i posljednje, navedeni sud pita se o utjecaju prijelaznih mjera sadržanih u Protokolu o pristupanju i Aktu o pristupanju, čije odredbe iz njihovih priloga VI. odjeljaka 6., točke 3., predviđaju da je Republika Bugarska bila ovlaštena ne primijeniti članak 1. Direktive 2003/49 do 31. prosinca 2014., pri čemu se pojašnjava da tijekom tog prijelaznog razdoblja stopa poreza na izvršene isplate kamata, među ostalim, povezanom trgovačkom društvu iz druge države članice u razdoblju između 31. prosinca 2010. i 31. prosinca 2014. ne smije prelaziti 5 %. Naime, članak 200. stavak 2. i članak 200.a stavak 1. i stavak 5. točka 4. ZKPO-a, u verziji koja je bila na snazi tijekom 2014., protivni su tim odredbama jer predviđaju porez po odbitku u iznosu od 10 %.

37 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se načelu proporcionalnosti u skladu s člankom 5. stavkom 4. i člankom 12. točkom (b) [UEU-a] i pravu na djelotvoran pravni lijek u skladu s člankom 47. [Povelje] nacionalni propis poput onoga iz članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a?

2. Predstavljaju li isplate kamata u skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive [2003/49] raspodjelu profita na koju se primjenjuje članak 5. Direktive [2011/96]?

3. Može li se na isplate po osnovi beskamatnog zajma iz članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive [2011/96], koji dospijeva 60 godina nakon sklapanja ugovora, primijeniti uređenje iz članka 1. stavka 1. točke (b), članka 1. stavka 3. i članka 5. Direktive [2003/49]?

4. Protiv[i] li se članku 49. i članku 63. stavcima 1. i 2. [UFEU-a], članku 1. stavku 1. točki (b), članku 1. stavku 3. i članku 5. Direktive [2011/96] te članku 4. stavku 1. točki (d) Direktive [2003/49] nacionalni propis, poput onoga iz članka 195. stavka 1., članka 200. stavka 2. […], članka 200.a stavka 1. i članka 200.a [stavka] 5. točke 4. ZKPO-a (stavljen izvan snage), u verzijama koje su bile na snazi od 1. siječnja 2011. do 1. siječnja 2015., te članka 195. stavka 1.,

članka 195. stavka 6. točke 3. i članka 195. stavka 11. točke 4. ZKPO-a, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2015.[?] [Protivi li im se] i porezna praksa prema koj[oj] neplaćene kamate po osnovi beskamatnog zajma koji je rezidentnom društvu kćeri odobrilo matično društvo sa sjedištem u drugoj državi članici, a dospijeva 60 godina nakon 22. studenoga 2013., podliježu porezu po odbitku?

5. Protivi li se članku 3. točkama (h) do (j), članku 5. stavku 1. točkama (a) i (b), članku 7. stavku 1. i članku 8. Direktive [2008/7] nacionalni propis, poput onog iz članka 16. stavka 1., članka 16. [stavka 1. i stavka] 2. točke 3. i članka 195. stavka 1. ZKPO-a, koji se odnosi na oporezivanje na izvoru prihoda od kamata po osnovi beskamatnog zajma koji je rezidentnom društvu odobrilo društvo iz druge države članice koje je jedini imatelj udjela u kapitalu zajmoprimca?

6. Ne krše li se prenošenjem Direktive [2003/49] u 2011., prije isteka prijelaznog razdoblja iz Priloga VI., odjeljka „Oporezivanje”, točke 3. Akta [o pristupanju] člankom 200. stavkom 2. te člankom 200.a stavkom 1. i člankom 200.a [stavkom] 5. točkom 4. ZKPO-a, kojima se utvrđuje porezna stopa od 10 % umjesto najveće moguće stope od 5 % propisane Aktom i Protokolom [o pristupanju], načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja?”

O prethodnim pitanjima

38 Sa svojih šest pitanja, koja se djelomično preklapaju, sud koji je uputio zahtjev u biti se pita o tumačenju, s jedne strane, sekundarnog prava Unije koje proizlazi iz direktiva 2003/49 (drugo, treće i šesto pitanje), 2011/96 (drugo i četvrto pitanje) i 2008/7 (peto pitanje) i, s druge strane, primarnog prava Unije koje proizlazi iz članaka 49. i 63. UFEU-a (četvrto pitanje), članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a i članka 47. Povelje (prvo pitanje).

Dopuštenost

39 Druga stranka iz glavnog postupka smatra da je drugo, treće i četvrto prethodno pitanje nedopušteno. Naime, ta se pitanja odnose na odredbe prava Unije, odnosno na članak 4. stavak 1. točku (d) Direktive 2003/49 i na članak 1. stavak 1. točku (b) i članak 1. stavak 3. i članak 5. Direktive 2011/96, koje nisu nejasne. Usto, te odredbe nemaju nikakve veze s pravnom kvalifikacijom koju je porezna uprava provela u odluci o kojoj je riječ u glavnom postupku. Naime, tom se odlukom oporezivanje porezom po odbitku nalaže ne na temelju raspodjele dividendi ili dobiti u smislu Direktive 2011/96, nego na temelju izbjegavanja plaćanja poreza zbog sklapanja beskamatnog zajma. Osim toga, člankom 200.a stavkom 3. točkom 4. ZKPO-a, koji je od 1. siječnja 2011. postao članak 200.a stavak 5. točka 4. ZKPO-a, pravilno je prenesen članak 4. stavak 1. točka (d) Direktive 2003/49.

40 Bugarska vlada pak smatra da su drugo i treće prethodno pitanje nedopuštena jer nemaju veze s okolnostima glavnog postupka. Naime, u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ne navodi se zašto je tumačenje direktiva 2003/49 i 2011/96 korisno za rješavanje tog spora.

41 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda isključivo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, s obzirom na to da se postavljena pitanja odnose na tumačenje ili valjanost pravnog pravila Unije, Sud je u načelu dužan odlučiti. Iz navedenog proizlazi da pitanja koja postave nacionalni sudovi uživaju pretpostavku relevantnosti.

Sud može odbiti odlučivati o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 16. srpnja 2020., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, t. 73. i navedena sudska praksa).

42 U ovom slučaju najprije valja istaknuti, što se tiče tvrdnje koja se temelji na jasnoći odredbi direktiva 2003/49 i 2011/96 koje su predmet drugog, trećeg i četvrtog pitanja, da nacionalnom sudu ni na koji način nije zabranjeno postaviti Sudu prethodna pitanja čiji odgovor, prema mišljenju jedne od stranaka u glavnom postupku, ne ostavlja prostora za opravdanu sumnju. Stoga, čak i pod pretpostavkom da je to slučaj, zahtjev za prethodnu odluku koji sadržava takva pitanja ipak ne postaje nedopušten (presuda od 14. listopada 2021., Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, t. 26. i navedena sudska praksa).

43 Osim toga, valja utvrditi da nijedan element spisa kojim raspolaže Sud ne omogućuje zaključak da zatraženo tumačenje direktiva 2003/49 i 2011/96 nema veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora iz glavnog postupka ili da je hipotetsko jer odlukom o kojoj je riječ u glavnom postupku nisu primijenjene odredbe sadržane u tim direktivama ili da je nacionalno pravo u skladu s njima. Naime, u svojem zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev jasno je iznio razloge zbog kojih smatra da je odgovor na drugo, treće i četvrto pitanje koje se odnosi na tumačenje tih odredbi prava Unije nužan za rješavanje spora iz glavnog postupka, s obzirom na to da se porezom po odbitku čije je plaćanje naloženo u toj odluci, prema mišljenju tog suda, mogu povrijediti navedene direktive.

44 Iz toga slijedi da je drugo, treće i četvrto pitanje dopušteno.

Meritum

45 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, svaku nacionalnu mjeru, na području koje je iscrpno usklađeno na razini Unije, treba ocijeniti u odnosu na odredbe te mjere usklađivanja, a ne na odredbe primarnog prava (presuda od 6. prosinca 2018., FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, t. 22. i navedena sudska praksa).

46 Stoga najprije valja ispitati pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev u dijelu u kojem se odnose na tumačenje direktiva 2003/49, 2011/96 i 2008/7, a zatim, u nedostatku potpune usklađenosti, ispitati ta pitanja u dijelu u kojem se odnose, s jedne strane, na članke 49. i 63. UFEU-a i, s druge strane, na članak 5. stavak 4. i članak 12. točku (b) UEU-a te članak 47. Povelje.

Tumačenje direktiva 2003/49, 2011/96 i 2008/7

47 Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 1. Direktive 2003/49, u vezi s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) te direktive kao i s prilozima VI. odjeljcima 6. točkama 3. Protokolu o pristupanju i Aktu o pristupanju, članak 5. Direktive 2011/96, i članke 3. i 5. Direktive 2008/7 tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojem je njezino nerezidentno matično društvo odobrilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti u skladu s tržišnim uvjetima.

– *Direktiva 2003/49*

48 Kao što proizlazi iz 2. do 4. uvodne izjave Direktive 2003/49, njezin cilj je izbjegavanje dvostrukog oporezivanja isplata kamata i naknada za licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica i da se te isplate oporezuju samo jednom u jednoj državi članici, pri čemu je najpogodniji način za osiguranje jednakog poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija neoporezivanje navedenih isplata u državi članici u kojoj nastaju (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 85. i navedena sudska praksa).

49 Područje primjene Direktive 2003/49, kako je određeno njezinim člankom 1. stavkom 1., odnosi se stoga na izuzeće od oporezivanja isplata kamata i naknada za licencije koje nastaju u državi članici njihova izvora, kada je njihov ovlašteni korisnik društvo sa sjedištem u drugoj državi članici ili stalna poslovna jedinica društva države članice koja se nalazi u drugoj državi članici, a koja pripada društvu države članice (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 86. i navedena sudska praksa).

50 U tom smislu, člankom 1. stavkom 1. te direktive predviđa se, među ostalim, da se isplate kamata ne oporezuju u državi članici izvora kada je korisnik kamata društvo iz druge države članice.

51 Iz sudske prakse Suda proizlazi da, s obzirom na to da su u članku 2. točki (a) navedene direktive kamate definirane kao „dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste”, kamate koje su dohodak od takvih potraživanja može primiti samo ovlašteni korisnik (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 87. i navedena sudska praksa).

52 Stoga pojam „ovlašteni korisnik kamata” u smislu Direktive 2003/49 treba tumačiti na način da se njime označava subjekt koji na ekonomskom planu stvarno ima koristi od kamata koje su mu isplaćene i koji je stoga ovlašten slobodno odrediti njihovu raspodjelu (vidjeti, u tom smislu, od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 88., 89. i 122.).

53 Stoga taj pojam ne treba tumačiti u tehničkom smislu (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 92.).

54 Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 58. svojeg mišljenja, kada porezna uprava za potrebe oporezivanja odredi fiktivne kamate na beskamatni zajam, zajmodavac ne prima nikakve kamate te se stoga ne može smatrati „ovlaštenim korisnikom” u smislu sudske prakse navedene u točki 51. ove presude.

55 Iz toga slijedi da se fiktivne kamate koje je odredila porezna uprava, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne mogu smatrati isplatom kamata u smislu članka 1. stavka 1. i članka 2. točke (a) Direktive 2003/49 upravo zato što nije došlo ni do kakve isplate.

56 Iz istog razloga takve kamate također ne mogu biti obuhvaćene člankom 4. stavkom 1. točkom (d) te direktive, s obzirom na to da se ta odredba odnosi na „isplate” s osnova dužničkih potraživanja koje ne sadržavaju odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja.

57 Stoga se Direktiva 2003/49 ne primjenjuje na nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.

58 U tim okolnostima, nije potrebno odlučiti o tumačenju prijelaznih odredbi sadržanih u odjeljcima 6. točkama 3. Priloga VI. Pravilniku o pristupanju i Aktu o pristupanju, koje se odnose na primjenu te direktive u Bugarskoj.

– *Direktiva 2011/96*

59 U skladu s uvodnim izjavama 3. do 6., cilj Direktive 2011/96 je izuzeti dividende i druge raspodjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva, kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini Unije (presuda od 2. travnja 2020., GVC Services (Bulgarija), C-458/18, EU:C:2020:266, t. 31. i navedena sudska praksa).

60 Tom se direktivom također namjerava osigurati neutralnost na fiskalnom planu raspodjele dobiti od društva kćeri koje se nalazi u jednoj državi članici njegovu matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici (vidjeti, u tom pogledu, presudu od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

61 U tom se smislu člankom 1. stavkom 1. točkom (b) navedene direktive predviđa da se ona primjenjuje na raspodjele dobiti koje u prekograničnom odnosu društva kćeri izvršavaju svojim matičnim društvima, pri čemu članak 5. iste direktive predviđa njihovo izuzeće od plaćanja poreza po odbitku.

62 Sud je u tom pogledu već presudio da država članica rezidentnosti društva legitimno može smatrati kamate koje je to društvo isplatilo matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici raspodjelom profita ako iznos tih kamata prelazi ono što bi se platilo u okviru poslovanja po tržišnim uvjetima (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 87. do 89.).

63 Nasuprot tomu, fiktivne kamate koje je porezna uprava rezidentnog društva odredila u vezi s beskamatnim zajmom koji je to društvo sklopilo sa svojim nerezidentnim matičnim društvom ne mogu se smatrati raspodjelom dobiti jer u takvom slučaju između tih društava ne dolazi ni do kakve stvarne isplate kamata.

64 Stoga se Direktiva 2011/96 ne primjenjuje na nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku.

– *Direktiva 2008/7*

65 Kao što je Sud već u više navrata istaknuo, Direktivom 2008/7 provedeno je iscrpno usklađivanje slučajeva u kojima države članice mogu prikupljanja kapitala podvrgnuti neizravnim porezima (presuda od 19. listopada 2017., Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, t. 27. i navedena sudska praksa).

66 Cilj je tog usklađivanja također otkloniti, koliko je to moguće, čimbenike koji mogu narušiti uvjete tržišnog natjecanja ili spriječiti slobodno kretanje kapitala i jamčiti pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta (vidjeti, u tom smislu, presudu od 22. travnja 2015., Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, t. 31.).

67 U tu svrhu, članak 5. stavak 1. točka (a) te direktive nalaže državama članicama da izuzmu društva kapitala od bilo kakvog oblika neizravnog oporezivanja priljeva kapitala.

68 U skladu s člankom 3. točkom (h) navedene direktive, pojam „priljev kapitala" uključuje povećanje sredstava društva kapitala pružanjem usluga od strane određenog člana, koje ne uključuje povećanje kapitala društva, ali koje može povećati vrijednost dionica društva.

69 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da odobravanje beskamatnog zajma može predstavljati priljev kapitala u smislu te odredbe s obzirom na to da takav zajam omogućava društvu zajmoprimcu da raspolaže kapitalom a da pritom ne mora snositi njegov trošak, da ušteda kamata koja iz toga proizlazi dovodi do povećanja njegove imovine, jer navedenom društvu omogućava da izbjegne troškove koje bi moralo snositi i da dodjela takvog zajma, time što je pošteđen tih troškova, pridonosi jačanju njegova gospodarskog potencijala te se stoga mora smatrati da bi mogao dovesti do povećanja vrijednost udjela društva primatelja zajma (presuda od 17. rujna 2002., Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, t. 18. i navedena sudska praksa).

70 Međutim, prema samom naslovu Direktive 2008/7 i tekstu njezina članka 5. stavka 1. točke (a), ta direktiva državama članicama zabranjuje jedino da oporezuju priljeve kapitala kao „neizravni porez". Konkretno, kao što je Sud već naglasio, usklađivanje predviđeno navedenom direktivom ne odnosi se na izravne poreze koji su – kao što je to porez na dohodak pravnih osoba – u nadležnosti država članica, uz poštovanje prava Unije (presude od 26. rujna 1996., Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, t. 21. i od 18. siječnja 2001., P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, t. 24.).

71 Stoga članak 5. stavak 1. točka (a) Direktive 2008/7 državama članicama ne nameće obvezu izuzimanja priljeva kapitala od svih oblika izravnog oporezivanja.

72 Kao što je to pak nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 168. svojeg mišljenja, porez po odbitku o kojem je riječ u glavnom postupku treba smatrati izravnim porezom.

73 Naime, taj porez, koji proizlazi iz primjene nacionalnog zakonodavstva o porezu na dohodak pravnih osoba, kao oporezivi događaj i poreznu osnovicu ima dohodak koji je nerezidentno matično društvo moralo ostvariti u tržišnim uvjetima. U tom je smislu riječ o izravnom porezu na dohodak (vidjeti, po analogiji, presude od 18. siječnja 2001., presude od 18. siječnja 2001., P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, t. 26. i od 10. ožujka 2005., Optiver i dr. , C-22/03, EU:C:2005:143, t. 33.).

74 Stoga se Direktiva 2008/7 ne primjenjuje na nacionalne propise poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

– *Odgovor na pitanja o tumačenju direktiva 2003/49, 2011/96 i 2008/7*

75 S obzirom na sva prethodna razmatranja, sudu koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 1. stavak 1. Direktive 2003/49, u vezi s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) te direktive, članak 5. Direktive 2011/96 i članke 3. i 5. Direktive 2008/7 treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojem je njezino nerezidentno matično društvo odobrilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti u skladu s tržišnim uvjetima.

Tumačenje članaka 49. i 63. UFEU-a, članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a te članka 47. Povelje

76 Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članke 49. i 63. UFEU-a, s jedne strane, članak 5. stavak 4. i članak 12. točku (b) UEU-a te članak 47. Povelje, s druge strane, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje porezom po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojemu je nerezidentno matično društvo dodijelilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti da je taj zajam bio sklopljen u skladu s tržišnim uvjetima, kada se taj porez po odbitku primjenjuje na bruto iznos tih kamata, a da pritom u toj fazi nije moguće odbiti troškove povezane s tim zajmom s obzirom na to da je za potrebe ponovnog izračuna poreza po odbitku i eventualnog povrata potrebno podnijeti naknadni zahtjev u tom smislu.

– *Članak 49. i 63. UFEU-a*

77 Budući da se sud koji je uputio zahtjev istodobno poziva na slobodu poslovnog nastana i na slobodu kretanja kapitala, utvrđene člancima 49. i 63. UFEU-a, najprije valja odrediti na koju od te dvije slobode može utjecati nacionalno zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku.

78 U tom smislu iz stalne sudske prakse proizlazi da valja uzeti u obzir predmet tog zakona (presuda od 10. lipnja 2015., X, C-686/13, EU:C:2015:375, t. 17. i navedena sudska praksa).

79 Nacionalni zakoni koji se primjenjuju samo na udjele koji omogućuju izvršavanje stanovitog utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti potpadaju u područje primjene članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (presuda od 10. lipnja 2015., X, C-686/13, EU:C:2015:375, t. 18. i navedena sudska praksa).

80 Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stječu samo radi financijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad društvom, moraju se razmotriti isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (presuda od 10. lipnja 2015., X, C-686/13, EU:C:2015:375, t. 19. i navedena sudska praksa).

81 Kad je riječ o nacionalnom propisu o kojem je riječ u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev sam u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da se članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a primjenjuje na beskamatne zajmove dodijeljene, kako između povezanih društava, tako i između nepovezanih društava, i stoga neovisno o mogućnosti društva da izvršava odlučujući utjecaj na odluke i djelatnost drugog društva, što je uostalom potkrijepljeno tekstom stavka 1. tog članka koji se izričito odnosi na nepovezana društva.

82 U takvom slučaju činjenični elementi glavnog postupka, iz kojih proizlazi da je društvo zajmodavac u trenutku nastanka relevantnih činjenica bilo isključivi dioničar društva zajmoprimca, nisu relevantni za utvrđivanje je li situacija na koju se odnosi taj spor obuhvaćena jednom ili drugom temeljnom slobodom (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. lipnja 2015., X, C-686/13, EU:C:2015:375, t. 22. i 23. i navedenu sudsku praksu).

83 Posljedično, valja smatrati da je zbog same svoje svrhe nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku pretežito obuhvaćen slobodnim kretanjem kapitala predviđenim u članku 63. UFEU-a (vidjeti, u tom smislu, presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 158. i navedenu sudsku praksu).

84 U tim okolnostima, pod pretpostavkom da taj nacionalni propis ima ograničavajuće učinke na slobodu poslovnog nastana, takvi bi učinci bili neizbježna posljedica moguće prepreke slobodnom kretanju kapitala te stoga ne opravdavaju samostalno ispitivanje istog propisa s obzirom na članak 49. UFEU-a (presuda od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, t. 51.).

85 Stoga valja ispitati sadržava li navedeni nacionalni propis ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a i, u slučaju potvrdnog odgovora, može li se to ograničenje opravdati s obzirom na tu odredbu.

86 Kao prvo, kad je riječ o postojanju ograničenja, valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, članak 63. stavak 1. UFEU-a zabranjuje, kao ograničenja kretanja kapitala, mjere koje su takve naravi da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 30. travnja 2020.,Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 22. i navedena sudska praksa).

87 U tom pogledu, pod pretpostavkom da se člankom 16. stavkom 2. točkom 3. ZKPO-a, što je pitanje tumačenja nacionalnog prava, uspostavlja neoboriva pretpostavka izbjegavanja plaćanja poreza, pri čemu se zainteresiranim osobama ne omogućuje, osobito u okviru sudskog postupka, podnošenje dokaza o eventualnim poslovnim razlozima koji opravdavaju sklapanje beskamatnih zajmova, valja utvrditi da se to pravilo na isti način primjenjuje na sve beskamatne zajmove, bez obzira na to uključuju li nerezidentna društva ili ne. Stoga, kad je riječ o tom pravilu, ta odredba ne dovodi ni do kakvog ograničenja slobodnog kretanja kapitala iz članka 63. UFEU-a.

88 Suprotno tomu, Sud je već presudio da nacionalni propis na temelju kojeg se nerezidentnom društvu, putem poreza po odbitku naplaćenog rezidentnom društvu, oporezuju kamate koje mu je potonje isplatilo a da nije moguće odbiti poslovne troškove, poput troškova kamata, koji su izravno povezani s predmetnim zajmom, dok je takva mogućnost odbitka priznata rezidentnim društvima koja primaju kamate od drugog rezidentnog društva, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala (presuda od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 175. i navedena sudska praksa).

89 Međutim, u ovom slučaju, iako se ista stopa oporezivanja od 10 % primjenjuje neovisno o tome uključuje li beskamatni zajam samo rezidentna društva ili i nerezidentna društva, rezidentna društva podliježu plaćanju predmetnog poreza, u okviru oporezivanja porezom na dohodak, na neto iznos njihova dohotka od fiktivnih kamata, nakon odbitka eventualnih troškova izravno povezanih s dodjelom tog zajma, dok u skladu s člankom 195. stavcima 1. i 2. i člankom 199. ZKPO-a nerezidentna društva podliježu plaćanju poreza po odbitku na bruto iznos dohotka od fiktivnih kamata, a da u toj fazi nije moguće odbiti te troškove.

90 Točno je da je nesporno da, na temelju članka 202.a ZKPO-a, ta nerezidentna društva mogu podnijeti zahtjev tijekom godine koja slijedi nakon godine u kojoj se naplaćuje porez po odbitku kako bi se ponovno izračunao taj porez tako da odgovara onomu koji bi platilo rezidentno društvo. Taj postupak povrata tako bi im omogućio, s jedne strane, da odbiju troškove izravno povezane s predmetnim zajmom i, s druge strane, da dobiju eventualni povrat preplaćenog poreza po odbitku ili čak izuzeće od tog poreza u slučaju poslovanja s gubitkom.

91 Međutim, ostaje činjenica da, dok rezidentno društvo može od samog početka odbiti troškove izravno povezane s njegovim dohotcima od fiktivnih kamata kako bi iznos poreza koji naplati porezna uprava odmah odgovarao točnom iznosu dugovanog poreza, nerezidentno društvo može zahtijevati takvo njihovo uzimanje u obzir, u okviru navedenog postupka povrata, tek kasnije, podnošenjem zahtjeva, nakon što je platilo porez po odbitku izračunan na temelju bruto iznosa njegovih fiktivnih kamata.

92 Iz toga slijedi da do ispravka poreznog položaja nerezidentnog društva nužno dolazi sa zakašnjenjem u odnosu na trenutak u kojem rezidentno društvo, nakon što je podnijelo svoju poreznu prijavu, mora platiti porez na neto iznos njegovih fiktivnih kamata.

93 Tako u ovom slučaju nije sporno da se – u slučaju da je društvo koje je odobrilo zajam o kojem je riječ u glavnom postupku bilo rezidentno društvo – od njega ne bi zahtijevalo plaćanje, pod uvjetom da posluje s gubitkom, poreza na fiktivne kamate u vezi s tim zajmom te bi stoga ono bilo odmah oslobođeno plaćanja tog poreza te ne bi bilo dužno naknadno zahtijevati njegov ponovni izračun.

94 Valja utvrditi da takva razlika u tretmanu može rezidentnim društvima dati prednost s obzirom na to da im donosi barem likvidnosnu prednost u odnosu na nerezidentna društva (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 28. do 34.).

95 Posljedično, nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je u načelu zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

96 Stoga valja provjeriti, kao drugo, može li se takvo ograničenje smatrati objektivno opravdanim u smislu članka 65. stavaka 1. i 3. UFEU-a.

97 Iz tih odredaba proizlazi da države članice u svojim nacionalnim propisima mogu utvrditi razliku između poreznih obveznika rezidenata i poreznih obveznika nerezidenata, pod uvjetom da ta razlika ne predstavlja sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala (presuda od 18. ožujka 2021., Autoridade Tributária e Aduaneira (Porez na kapitalne dobitke od nekretnina), C-388/19, EU:C:2021:212, t. 34.).

98 Stoga treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od proizvoljnih diskriminacija zabranjenih stavkom 3. istog članka. Iz sudske prakse Suda u tom pogledu proizlazi da se, kako bi se nacionalno porezno zakonodavstvo moglo smatrati usklađenim s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju treba odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ta razlika u postupanju treba biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti, u tom smislu, presudu od 18. ožujka 2021., Autoridade Tributária e Aduaneira (Porez na kapitalne dobitke od nekretnina), C-388/19, EU:C:2021:212, t. 35.).

99 Kad je riječ, kao prvo, o usporedivosti situacija o kojima je riječ u glavnom postupku, druga stranka iz glavnog postupka, u svojim pisanim očitovanjima, i bugarska vlada, na raspravi su tvrdili da je razlika u tretmanu opravdana činjenicom da se nerezidentno i rezidentno društvo nalaze u situacijama koje su objektivno različite u pogledu poreza na dohodak, s obzirom na to da prvo, za razliku od drugog, ne ostvaruje financijski, računovodstveni i porezni rezultat koji omogućuje njegovo oporezivanje tim porezom u Bugarskoj.

100 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, u području izravnog oporezivanja, položaj rezidenata i nerezidenata općenito nisu usporedivi (presuda od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 31.).

101 Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da se, od trenutka kad država, jednostrano ili ugovorom, podvrgne porezu na dohodak ne samo porezne obveznike rezidente nego i porezne obveznike nerezidente za dohotke koje primaju od društva rezidenta, položaj tih poreznih obveznika nerezidenata približava onomu poreznih obveznika rezidenata (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr,, C-575/17, EU:C:2018:943, t. 47.).

102 Konkretno, što se tiče utvrđivanja, u svrhu izračuna poreza na dohodak, izdataka izravno povezanih s djelatnošću kojom se ostvaruje oporezivi dohodak u državi članici, Sud je već presudio da se rezidentna i nerezidentna društva nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, t. 74. i navedenu sudsku praksu).

103 Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da je Republika Bugarska nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku odabrala izvršavati svoju poreznu nadležnost nad beskamatnim zajmovima koje su sklopila rezidentna društva zajmoprimci i nerezidentna društva zajmodavci te da se, posljedično, nerezidentna društva moraju smatrati, kad je riječ o troškovima izravno povezanim s tim zajmovima, u situaciji koja je usporediva s onom rezidentnih društava.

104 Točno je da je Sud u presudi od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), utvrdio da se u okolnostima predmeta u kojem je donesena ta presuda različit tretman koji se sastojao u primjeni različitih tehnika oporezivanja ovisno o mjestu rezidentnosti poreznih obveznika odnosio na položaje koji nisu bili objektivno usporedivi, tako da taj različit tretman, koji ne pribavlja nužno prednost primateljima rezidentima, nije predstavljao ograničenje, među ostalim, osobito slobodnog kretanja kapitala (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, t. 41. i 49. do 51.; vidjeti u tom smislu i presudu od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 70.).

105 Međutim, za razliku od predmeta u kojem je donesena presuda od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), u ovom predmetu rezidentna društva koja su odobrila beskamatni zajam, kao što to proizlazi iz točke 94. ove presude, imaju, u odnosu na nerezidentna društva koja su odobrila takav zajam, financijsku prednost koja proizlazi iz različitog trenutka u kojem ta društva mogu izvršiti odbitak troškova izravno povezanih s tim zajmom.

106 Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 91. do 93. ove presude, opseg te prednosti određuje se trajanjem postupka povrata uspostavljenog nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku kako bi se nerezidentnim društvima omogućilo da zatraže ponovni izračun poreza po odbitku primijenjenog na bruto iznos fiktivnih kamata u vezi s beskamatnim zajmom kako bi taj porez odgovarao iznosu poreza na dohodak pravnih osoba koji bi platilo rezidentno društvo koje je odobrilo takav zajam.

107 U tim okolnostima, ne može se smatrati da je razlika u tretmanu između oporezivanja fiktivnih kamata u vezi s beskamatnim zajmom, ovisno o tome odobrava li ga rezidentno ili nerezidentno društvo, ograničena na načine naplate poreza (vidjeti po analogiji presude od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 164. i 165. i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, t. 71. do 73.).

108 Stoga se ta razlika u tretmanu odnosi na situacije koje su objektivno usporedive.

109 Slijedom toga valja ispitati, kao drugo, može li se nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku opravdati razlozima koje su u ovom slučaju iznijele određene zainteresirane osobe.

110 U tom pogledu, druga stranka iz glavnog postupka ističe da, u skladu s načelom teritorijalnosti, države članice imaju pravo oporezivati dohotke ostvarene na njihovu državnom području kako bi osigurale uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja. Konkretno, u nedostatku mjera usklađivanja koje donosi Unija, države članice ostaju nadležne za određivanje kriterija za raspodjelu svoje ovlasti oporezivanja. Bugarska vlada ističe da je predmet nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza.

111 Stoga valja utvrditi da je cilj te argumentacije, u biti, opravdati nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i osiguranja učinkovite naplate poreza radi sprečavanja, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 16. ZKPO-a, izbjegavanja plaćanja poreza.

112 U tom pogledu, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, mjera koja ograničava slobodu kretanja kapitala može biti dopuštena jedino ako je opravdana važnim razlozima u općem interesu i ako poštuje načelo proporcionalnosti, što zahtijeva da je prikladna za jamčenje postizanja legitimnog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje (presuda od 21. svibnja 2019., Komisija/Mađarska (Plodouživanja na poljoprivrednim zemljištima), C-235/17, EU:C:2019:432, t. 59. i navedena sudska praksa).

113 Prema sudskoj praksi Suda, važne razloge u općem interesu koji mogu opravdati prepreku ostvarivanju temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om, među kojima je i slobodno kretanje kapitala, čine kako potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, tako i borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza (presuda od 8. ožujka 2017., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 65.). Isto vrijedi i za potrebu jamčenja učinkovite naplate poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 30. travnja 2020., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

114 Kad je riječ o prikladnosti nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku za ostvarenje tih ciljeva, valja podsjetiti na to da potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama može opravdavati razliku u postupanju ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području (presuda od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, t. 43. i navedena sudska praksa).

115 U tom pogledu, Sud je već presudio da postupak oporezivanja po odbitku predstavlja legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana dohodaka poreznog obveznika koji ima poslovni nastan izvan države oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr,, C-575/17, EU:C:2018:943, t. 68.).

116 Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da predviđa oporezivanje po odbitku fiktivnih kamata na zajmove koje su nerezidentna društva odobrila rezidentnim društvima, dopušta državi članici rezidentnosti izvršavanje njezine porezne nadležnosti u vezi s djelatnostima izvršenima na njezinu državnom području, s ciljem sprječavanja da jedini cilj odobravanja takvih zajmova bude izbjegavanje plaćanja poreza koji se uobičajeno duguje na dohotke ostvarene od djelatnosti obavljenih na državnom području.

117 Stoga takav propis treba smatrati prikladnim za očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i osiguranje učinkovitosti naplate poreza kako bi se spriječila utaja poreza.

118 Kad je riječ o pitanju prekoračuje li nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ono što je nužno za postizanje tih ciljeva, društvo Viva Telecom Bulgarija je na raspravi tvrdilo da je trajanje postupka povrata predviđenog člankom 202.a ZKPO-a prekomjerno jer do mogućeg povrata prekomjerno plaćenog poreza po odbitku koji je rezidentno društvo platilo na bruto iznos fiktivnih kamata u vezi s beskamatnim zajmom koji joj je odobrilo nerezidentno društvo može doći tek nakon proteka tri godine.

119 Međutim, podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, iz objašnjenja koja je na toj raspravi pružila druga stranka iz glavnog postupka proizlazi da do takvog povrata u pravilu dolazi u roku od 30 dana od podnošenja zahtjeva i da postupak može trajati tri godine samo u iznimnim slučajevima. Osim toga, bugarska je vlada na raspravi navela, što je također na tom sudu da provjeri, da nacionalna agencija za javne prihode mora platiti kamate na iznose koje duguje počevši od tridesetog dana nakon podnošenja porezne prijave.

120 Stoga, podložno tim provjerama, čini se da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, kad je riječ o trajanju postupka povrata, ne prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenih ciljeva.

121 U tim se okolnostima taj nacionalni propis može opravdati ciljevima očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica i osiguranja učinkovitog prikupljanja poreza radi sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza.

– *Članak 5. stavak 4. i članak 12. točka (b) UEU-a te članak 47. Povelje*

122 Kao što to proizlazi iz točke 33. ove presude, sud koji je uputio zahtjev također se pita o tumačenju članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a kao i članka 47. Povelje jer nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, kako proizlazi iz članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a, u slučaju dodjele beskamatnog zajma predviđa neoborivu pretpostavku izbjegavanja plaćanja poreza.

123 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud nije nadležan za prethodno pitanje kada je očito da se odredba prava Unije koja podliježe tumačenju Suda ne primjenjuje (presuda od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 31.).

124 Međutim, kao prvo, kad je riječ o članku 5. stavku 4. UEU-a, Sud je već presudio da se ta odredba odnosi na djelovanje institucija Unije, s obzirom na to da je u njegovu prvom podstavku predviđeno da, na temelju načela proporcionalnosti, sadržaj i oblik djelovanja Unije ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva Ugovora i na njegov drugi podstavak kojim se

institucijama Unije nalaže da postupaju u skladu s načelom proporcionalnosti kada izvršavaju svoju nadležnost (vidjeti, u tom smislu, presudu od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 33.).

125 Kao drugo, kad je riječ o članku 12. točki (b) UEU-a, Sud je također presudio da ta odredba, na temelju koje nacionalni parlamenti aktivno doprinose dobrom funkcioniranju Unije na način da se brinu da se poštuje načelo supsidijarnosti, daje parlamentima ovlast da se pobrinu da se to načelo poštuje kada institucije Unije izvršavaju svoju nadležnost i da Unija pravilno funkcionira i da se stoga ne odnosi na nacionalno zakonodavstvo, nego na nacrte zakonodavnih akata Unije (vidjeti, u tom smislu, presudu od 25. srpnja 2018., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, t. 34.).

126 Kao treće, kad je riječ o članku 47. Povelje, valja podsjetiti na to da je njezino područje primjene, u pogledu djelovanja država članica, definirano u članku 51. stavku 1. Povelje, prema kojem se njezine odredbe odnose na države članice samo kada provode pravo Unije (presuda od 14. siječnja 2021., Okražna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, t. 30. i navedena sudska praksa).

127 Taj članak 51. stavak 1. Povelje potvrđuje ustaljenu sudsku praksu Suda prema kojoj se temeljna prava koja se jamče u pravnom sustavu Unije primjenjuju na sve situacije uređene pravom Unije, ali ne i izvan njih (presuda od 14. siječnja 2021., Okražna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, t. 31. i navedena sudska praksa).

128 Stoga, kada pravna situacija ne ulazi u područje primjene prava Unije, Sud nije nadležan o njoj odlučivati, te eventualno prizivane odredbe Povelje ne mogu same po sebi biti temelj takve nadležnosti (presuda od 14. siječnja 2021., Okražna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, t. 32. i navedena sudska praksa).

129 U ovom slučaju, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, zbog razloga navedenih u točkama 48. do 75. ove presude, nije obuhvaćen područjem primjene direktiva 2003/49, 2011/96 i 2008/7. Osim toga, članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a, u dijelu u kojem se njime uvodi neoboriva pretpostavka izbjegavanja plaćanja poreza, nije obuhvaćen, kao što to proizlazi iz točke 87. ove presude, člankom 63. UFEU-a i, slijedom toga, u tom pogledu nije obuhvaćen područjem primjene Povelje.

130 Iz toga slijedi da sudu koji je uputio zahtjev nije potrebno odgovoriti u dijelu u kojem se pita o tumačenju članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a kao i članka 47. Povelje, s obzirom na to da je očito da se te odredbe ne primjenjuju na situaciju koju taj sud navodi.

– *Odgovor na pitanja koja se odnose na tumačenje primarnog prava*

131 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 63. UFEU-a, u vezi s načelom proporcionalnosti, treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojemu je nerezidentno matično društvo dodijelilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti da je taj zajam bio sklopljen u skladu s tržišnim uvjetima, kada se taj porez po odbitku primjenjuje na bruto iznos tih kamata, a da pritom u toj fazi nije moguće odbiti troškove povezane s tim zajmom s obzirom na to da je za potrebe ponovnog izračuna poreza po odbitku i eventualnog povrata potrebno podnijeti naknadni zahtjev u tom smislu pod uvjetom da, s jedne strane, trajanje postupka koji je tim nacionalnim propisom predviđen u tu svrhu nije prekomjerno i, s druge strane, da se na dugovane iznose plaćaju kamate.

Troškovi

132 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 1. stavak 1. Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, u vezi s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) te direktive, članak 5. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015., i članke 3. i 5. Direktive 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojem je njezino nerezidentno matično društvo odobrilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti u skladu s tržišnim uvjetima.**

2. **Članak 63. UFEU-a, u vezi s načelom proporcionalnosti, treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis koji predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku fiktivnih kamata koje bi rezidentno društvo kći kojemu je nerezidentno matično društvo dodijelilo beskamatni zajam potonjem bilo dužno platiti da je taj zajam bio sklopljen u skladu s tržišnim uvjetima, kada se taj porez po odbitku primjenjuje na bruto iznos tih kamata, a da pritom u toj fazi nije moguće odbiti troškove povezane s tim zajmom s obzirom na to da je za potrebe ponovnog izračuna poreza po odbitku i eventualnog povrata potrebno podnijeti naknadni zahtjev u tom smislu pod uvjetom da, s jedne strane, trajanje postupka koji je tim nacionalnim propisom predviđen u tu svrhu nije prekomjerno i, s druge strane, da se na dugovane iznose plaćaju kamate.**

Potpisi