Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

24. februára 2022 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Zrážková daň z fiktívnych úrokov z bezúročnej pôžičky, ktorú materská spoločnosť nerezident poskytla dcérskej spoločnosti rezidentovi – Smernica 2003/49/ES – Výplaty úrokov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov – Článok 1 ods. 1 – Oslobodenie od zrážkovej dane – Článok 4 ods. 1 písm. d) – Vylúčenie určitých platieb – Smernica 2011/96/EÚ – Daň z príjmov právnických osôb – Článok 1 ods. 1 písm. b) – Rozdelenie ziskov dcérskou spoločnosťou rezidentom v prospech jej materskej spoločnosti nerezidenta – Článok 5 – Oslobodenie od zrážkovej dane – Smernica 2008/7/ES – Tvorba a zvýšenie základného imania – Článok 3 – Kapitálové vklady – Článok 5 ods. 1 písm. a) – Oslobodenie od nepriamej dane – Články 63 a 65 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Zdanenie hrubej sumy fiktívnych úrokov – Konanie o vrátení s cieľom odpočtu nákladov spojených s poskytnutím pôžičky a prípadného vrátenia – Rozdielne zaobchádzanie – Odôvodnenie – Vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi – Účinnosť vymáhania dane – Boj proti daňovým únikom“

Vo veci C-257/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) zo 4. mája 2020 a doručený Súdnemu dvoru 9. júna 2020, ktorý súvisí s konaním:

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija,

za účasti:

Vărchovna administrativna prokuratura na Republika Bălgarija,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia I. Jarukaitis a M. Ilešič,

generálny advokát: A. Rantos,

* Jazyk konania: bulharčina.

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. júna 2021,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, v zastúpení: pôvodne D. Jordanov, M. Emanuilov a S. Christozova-Jordanova, neskôr J. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov a D. Dimitrova, advokáti,

– Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija, v zastúpení: N. Kalistratov a M. Bakalova, splnomocnení zástupcovia,

– bulharská vláda, v zastúpení: T. Cingileva a L. Zacharieva, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a Y. Marinova, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. septembra 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), článkov 49 a 63 ZFEÚ, článku 4 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380), článku 1 ods. 1 písm. b), článku 1 ods. 3 a článku 5 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (Ú. v. EÚ L 21, 2015, s. 1) (ďalej len „smernica 2011/96“), článku 3 písm. h) až j), článku 5 ods. 1 písm. a) a b), článku 7 ods. 1 a článku 8 smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, 2008, s. 11), prílohy VI oddielu 6 bodu 3 Protokolu o podmienkach a spôsobe prijatia Bulharskej republiky a Rumunska do Európskej únie (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 29, ďalej len „protokol o prijatí“) a prílohy VI oddielu 6 bodu 3 Aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203, ďalej len „akt o pristúpení“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, so sídlom v Sofii (Bulharsko), a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ – Sofija (riaditeľ riaditeľstva „Opravné prostriedky a postupy v oblasti daní a sociálneho zabezpečenia“ Sofia, Bulharsko) vo veci stanovenia zrážkovej dane vzťahujúcej sa na fiktívne úroky týkajúce sa bezúročnej pôžičky, ktorú spoločnosti Viva Telecom Bulgaria poskytla jej materská spoločnosť usadená v inom členskom štáte.

Právny rámec

Právo Únie

Pristúpenie Bulharskej republiky k Európskej únii

3 Článok 20 protokolu o prijatí a článok 23 aktu o pristúpení, ktoré sa týkajú prechodných opatrení, stanovujú, že opatrenia uvedené v príslušných prílohách VI tohto protokolu a tohto aktu sa vo vzťahu k Bulharskej republike uplatňujú za podmienok stanovených v týchto prílohách.

4 Uvedené prílohy, nazvané „Zoznam uvedený v článku 20 protokolu: prechodné opatrenia Bulharsko“ a „Zoznam uvedený v článku 23 Aktu o pristúpení: prechodné opatrenia Bulharsko“, v bode 3 svojich oddielov 6 s názvom „Dane“ uvádzajú smernicu 2003/49, zmenenú smernicou Rady 2004/76/ES z 29. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 157, 2004, s. 106; Mim. vyd. 09/002, s. 23), a v rovnakom znení spresňujú:

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

Smernica 2003/49

5 Odôvodnenia 1 až 4 smernice 2003/49 znejú takto:

„(1) V jednotnom trhu, ktorý má vlastnosti domáceho trhu, by transakcie medzi spoločnosťami rozdielnych členských štátov nemali podliehať menej priaznivým podmienkam zdaňovania ako sú tie, ktoré sa uplatňujú na tie isté transakcie vykonávané medzi spoločnosťami toho istého členského štátu.

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

(3) Je potrebné zabezpečiť, aby výplaty úrokov a licenčných poplatkov podliehali iba jednému zdaneniu v niektorom členskom [štáte].

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

6 Článok 1 tejto smernice, nazvaný „Rozsah pôsobnosti a postup“, stanovuje:

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

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

…

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

…“

7 Článok 2 uvedenej smernice, nazvaný „Vymedzenie úrokov a licenčných poplatkov“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

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

…“

8 Článok 4 tej istej smernice, nazvaný „Výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky“, stanovuje:

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

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

…

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

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

Smernica 2008/7

9 Podľa článku 3 smernice 2008/7 s názvom „Kapitálové vklady“:

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

…

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

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

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

10 Článok 5 tejto smernice s názvom „Transakcie, na ktoré sa nevzťahuje nepriama daň“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

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

a) kapitálové vklady;

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

…“

Smernica 2011/96

11 Odôvodnenia 3 až 6 smernice 2011/96 znejú takto:

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

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

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

(6) Pred nadobudnutím účinnosti smernice [Rady] 90/435/EHS [z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147)] daňové predpisy upravujúce vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov sa v jednotlivých členských štátoch značne líšili a vo všeobecnosti boli menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu. Týmto bola spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu. Bolo potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie.“

12 Podľa článku 1 ods. 1 smernice 2011/96:

„Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

…

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

…“

13 Článok 5 tejto smernice znie:

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

Bulharské právo

14 Článok 1 bod 4 zakon za korporativnoto podochodno oblagane (zákon o dani z príjmov právnických osôb, DV č. 105 z 22. decembra 2006), účinný od 1. januára 2007 (ďalej len „ZKPO“), stanovuje:

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

15 Podľa článku 5 ods. 1 a 2 ZKPO:

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

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

16 Článok 12 ods. 5 ZKPO uvádza:

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

1. úroky, vrátane úrokov zahrnutých v splátkach lízingu;

…“

17 Článok 16 ZKPO s názvom „Daňový únik“ v znení účinnom od 1. januára 2010 stanovuje:

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

(2) Za daňový únik sa považuje aj:

…

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

…“

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

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

19 Článok 195 ZKPO s názvom „Zrážková daň z príjmov zahraničných právnických osôb“ v znení účinnom od 1. januára 2015 stanovuje:

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

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

…

(6) … Zrážkovej dani nepodliehajú:

…

3. Príjmy z úrokov, autorskoprávnych poplatkov a licenčných poplatkov za predpokladov podľa odsekov 7 až 12;

…

(7) … Príjmy z úrokov, autorskoprávnych poplatkov a licenčných poplatkov nepodliehajú zrážkovej dani, ak sú súčasne splnené nasledujúce predpoklady:

…

(11) … Odseky 7, 8, 9 a 10 sa nevzťahujú na:

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

…

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

…

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

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

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

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

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

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

„… Sadzba dane z príjmov uvedená v článku 195 je 10 %.“

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

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

…

(5) Odseky 1 až 4 sa nevzťahujú na:

…

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

…

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

…“

24 Článok 202a ods. 1 až 4 ZKPO, nazvaný „Prepočítanie zrážkovej dane“, v znení účinnom od 1. januára 2010, stanovoval:

„(1) … Zahraničná právnická osoba, ktorá je daňovým rezidentom členského štátu Európskej únie alebo iného štátu dohody o Európskom hospodárskom priestore [z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3)], má právo zvoliť si prepočítanie zrážkovej dane, pokiaľ ide o príjmy uvedené v článku 12 ods. 2, 3, 5 a 8. Ak sa zahraničná právnická osoba rozhodne pre prepočítanie zrážkovej dane, toto prepočítanie sa vzťahuje na všetky príjmy uvedené v článku 12 ods. 2, 3, 5 a 8, ktoré dosiahla v danom zdaňovacom období.

(2) Ak sa zahraničná právnická osoba rozhodne pre prepočítanie zrážkovej dane z príjmov, ktoré dosiahla, prepočítaná daň sa rovná dani z príjmov právnických osôb, ktorá by bola splatná z týchto príjmov, ak by ich dosiahla tuzemská právnická osoba. V prípade, že zahraničná právnická osoba vynaložila výdavky na dosiahnutie príjmov v zmysle prvej vety, z ktorých by sa platila daň z nákladov, pokiaľ by ich vynaložila tuzemská právnická osoba, suma prepočítanej dane sa zvýši o túto daň.

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

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

25 Spoločnosť „Viva Telecom Bulgaria“, EAD, ktorej nástupkyňou je spoločnosť „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, 22. novembra 2013 uzatvorila so svojím jediným spoločníkom, InterV Investment Sàrl, spoločnosťou so sídlom v Luxembursku, ako dlžník dohodu o pôžičke, na základe ktorej jej táto spoločnosť ako veriteľ poskytla bezúročnú premeniteľnú pôžičku, ktorej splatnosť mala nastať 60 rokov od nadobudnutia účinnosti tejto zmluvy. Uvedená dohoda stanovovala, že povinnosť dlžníka splatiť pôžičku zanikne kedykoľvek po poskytnutí financovania, ak sa dlžník rozhodne vložiť nepeňažný vklad zodpovedajúci dlhovanej sume pôžičky do svojho základného imania, a to za podmienok stanovených v tej istej dohode.

26 Rozhodnutím zo 16. októbra 2017 Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite (Oblastné riaditeľstvo Národnej agentúry pre verejné príjmy, Bulharsko) (ďalej len „daňová správa“) vydalo voči Viva Telecom Bulgaria daňový výmer, ktorým jej v súvislosti s pôžičkou, ktorú jej poskytla InterV Investment, uložila povinnosť zaplatiť zrážkovú daň podľa článku 195 ZKPO za obdobie od 14. februára 2014 do 31. marca 2015.

27 Daňová správa po tom, čo zistila, že ku dňu daňovej kontroly nebola uvedená pôžička premenená na základné imanie a že dlžník nesplatil túto pôžičku ani nezaplatil úroky, dospela k záveru, že došlo k transakcii, ktorá viedla k daňovému úniku v zmysle článku 16 ods. 2 bodu 3 ZKPO. Daňová správa vo svojom rozhodnutí stanovila trhovú úrokovú sadzbu, ktorá sa mala uplatniť na túto pôžičku na účely vypočítania úrokov, ktoré dlžník nezaplatil, a následne z nich vymerala zrážkovú daň vo výške 10 %.

28 Dňa 20. decembra 2017 žalovaná vo veci samej zamietla sťažnosť, ktorú proti tomuto rozhodnutiu podala Viva Telecom Bulgaria.

29 Rozsudkom z 29. marca 2019 Administrativen săd Sofija (Správny súd Sofia, Bulharsko), na ktorý táto spoločnosť podala žalobu, ktorou napadla zákonnosť rozhodnutia zo 16. októbra 2017, túto žalobu zamietol odôvodnením, že pôžička, o ktorú ide vo veci samej, bola finančným aktívom uvedenej spoločnosti, z ktorého vznikol zisk z dôvodu nezaplatenia úrokov, zatiaľ čo veriteľovi vznikla hospodárska strata z dôvodu neuhradenia týchto úrokov. Podľa tohto súdu bola požičaná suma použitá na splatenie určitých finančných záväzkov dlžníka uvedených v zmluve o pôžičke, a teda nepredstavovala súčasť vlastného imania.

30 Viva Telecom Bulgaria podala kasačný opravný prostriedok na Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), ktorého predmetom bol návrh na zrušenie tohto rozsudku.

31 Na podporu tohto opravného prostriedku táto spoločnosť uvádza, že zrážková daň bola vybraná z fiktívnych úrokov bez zohľadnenia preukázanej existencie obchodného záujmu na účely poskytnutia bezúročnej pôžičky. Tvrdí tiež, že nemala prostriedky na zaplatenie úrokov z pôžičky, o ktorú ide vo veci samej, a že InterV Investment bola ku dňu uzavretia dohody o tejto pôžičke jediným vlastníkom základného imania. Usudzuje tiež, že článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, keďže neumožňuje zmluvným stranám dohody o bezúročnej pôžičke preukázať existenciu ekonomických úvah relevantných na poskytnutie pôžičky.

32 Subsidiárne Viva Telecom Bulgaria tvrdí, že vzhľadom na to, že Bulharská republika využila voľbu uvedenú v článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49, ktorá členským štátom umožňuje vylúčiť z pôsobnosti tejto smernice úroky z pôžičiek, ktoré daňovo spracúvajú ako príjmy vyplývajúce z nástrojov vlastných zdrojov, uplatňuje sa smernica 2011/96, ktorá sa týka tohto druhu príjmov. Podľa článku 5 tejto smernice sú pritom zisky, ktoré dcérska spoločnosť rezident vypláca svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, oslobodené od zrážkovej dane. Tvrdí tiež, že pôžička, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje kapitálový vklad v zmysle článku 3 písm. h) až j) smernice 2008/7, ktorý by v súlade s článkom 5 tejto smernice nemal podliehať žiadnej nepriamej dani.

33 Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) si po prvé kladie otázku, či je článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO v súlade so zásadou proporcionality stanovenou v článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj s právom na účinný prostriedok nápravy zakotveným v článku 47 Charty. Toto vnútroštátne ustanovenie totiž stanovuje nevyvrátiteľnú domnienku daňového úniku v prípade poskytnutia bezúročnej pôžičky bez ohľadu na to, či ide o prepojené osoby, pričom

veriteľ alebo dlžník nemôžu túto domnienku vyvrátiť. V prípade prepojených spoločností by však ekonomické úvahy týkajúce sa záujmov dotknutej skupiny mohli odôvodniť uzavretie dohody o takejto pôžičke.

34 Po druhé si vnútroštátny súd kladie otázku o dosahu smerníc 2003/49 a 2011/96. V súlade s článkom 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49, ktorý Bulharská republika vykonala pred 1. januárom 2015 v podstate v článku 200a ods. 1 a článku 200a ods. 5 bode 4 ZKPO a po tomto dátume v článku 195 ods. 6 bode 3 a v článku 195 ods. 11 bode 4 ZKPO, totiž členský štát pôvodu nie je povinný priznať výhody podľa tejto smernice v prípadoch platieb vyplývajúcich z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania. Preto vzniká otázka, či sa takéto platby majú považovať za rozdelenie ziskov, ktoré by v prípade, že ho uskutočňuje dcérska spoločnosť rezident voči svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, malo byť podľa článkov 1 a 5 smernice 2011/96 oslobodené od zrážkovej dane.

35 Po tretie si tento súd kladie otázku, či pokiaľ spoločnosť rezident poskytne spoločnosti nerezidentovi bezúročnú pôžičku, ktorá od 1. januára 2010 podlieha zrážkovej dani podľa článku 16 ods. 2 bodu 3, ako aj článku 195 ZKPO, treba túto pôžičku považovať za kapitálový vklad v zmysle článku 3 písm. h) až j) smernice 2008/7, ktorý by mal v dôsledku toho podliehať ustanoveniam tejto smernice, najmä jej článku 5 ods. 1 písm. a) a b), článku 7 ods. 1 a článku 8.

36 Napokon po štvrté si uvedený súd kladie otázku o vplyve prechodných opatrení obsiahnutých v protokole o prijatí a akte o pristúpení, ktorých ustanovenia nachádzajúce sa v ich prílohách VI oddieloch 6 bodoch 3 stanovujú, že Bulharská republika bola oprávnená neuplatňovať ustanovenia článku 1 smernice 2003/49 do 31. decembra 2014, pričom spresňujú, že počas tohto prechodného obdobia daňová sadzba uplatňovaná na výplaty úrokov okrem iného združenej spoločnosti iného členského štátu nesmie počas obdobia od 31. decembra 2010 do 31. decembra 2014 presiahnuť 5 %. Článok 200 ods. 2, článok 200a ods. 1 a článok 200a ods. 5 bod 4 ZKPO v znení platnom v roku 2014 sú totiž s týmito ustanoveniami v rozpore, keďže stanovujú zrážkovú daň vo výške 10 %.

37 Za týchto podmienok Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Pripúšťajú zásada proporcionality podľa článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) [ZEÚ] a právo na účinný súdny prostriedok nápravy podľa článku 47 [Charty] také ustanovenie vnútroštátnej právnej úpravy, akým je článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO?

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

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

4. Pripúšťajú článok 49 a článok 63 ods. 1 a 2 [ZFEÚ], článok 1 ods. 1 písm. b), článok 1 ods. 3 a článok 5 smernice [2011/96], ako aj článok 4 ods. 1 písm. d) smernice [2003/49] ustanovenia vnútroštátneho práva, akými sú článok 195 ods. 1, článok 200 ods. 2… a článok 200a [ods. 1 a] 5 bod 4 ZKPO (zrušený), v znení účinnom od 1. januára 2011 do 1. januára 2015, a článok 195 ods. 1, článok 195 [ods.] 6 bod 3 a článok 195 [ods.] 11 bod 4

ZKPO v znení účinnom po 1. januári 2015[?] [Pripúšťajú] daňovú prax, podľa ktorej nezaplatené úroky z bezúročnej pôžičky, ktorú dcérskej spoločnosti so sídlom v tuzemsku poskytla materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte a ktorá je splatná 60 rokov po 22. novembri 2013, podliehajú zrážkovej dani?

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

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

O prejudiciálnych otázkach

38 Svojimi šiestimi otázkami, ktoré sa čiastočne prekrývajú, sa vnútroštátny súd v podstate pýta jednak na výklad sekundárneho práva Únie vyplývajúceho zo smernice 2003/49 (druhá, tretia a šiesta otázka), smernice 2011/96 (druhá a štvrtá otázka) a smernice 2008/7 (piata otázka) a jednak na výklad primárneho práva Únie vyplývajúceho z článkov 49 a 63 ZFEÚ (štvrtá otázka), z článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj z článku 47 Charty (prvá otázka).

O prípustnosti

39 Žalovaný vo veci samej usudzuje, že druhá až štvrtá prejudiciálna otázka sú neprípustné. Tieto otázky sa totiž týkajú ustanovení práva Únie, konkrétne článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49, ako aj článku 1 ods. 1 písm. b) a článku 1 ods. 3 a článku 5 smernice 2011/96, ktoré nie sú nejasné. Okrem iného tieto ustanovenia nijako nesúvisia s právnym posúdením, ktoré vykonala daňová správa v rozhodnutí, o ktoré ide vo veci samej. Toto rozhodnutie totiž ukladá zrážkovú daň nie na základe rozdelenia dividend alebo ziskov v zmysle smernice 2011/96, ale na základe existencie daňového úniku z dôvodu uzavretia dohody o bezúročnej pôžičke. Ďalej článok 200a ods. 3 bod 4 ZKPO, ktorý sa od 1. januára 2011 stal článkom 200a ods. 5 bodom 4 ZKPO, predstavuje správne prebratie článku 4 ods. 1 písm. d) smernice 2003/49.

40 Bulharská vláda zas usudzuje, že druhá a tretia prejudiciálna otázka sú neprípustné, pretože nesúvisia s okolnosťami sporu vo veci samej. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa totiž neuvádza, v čom je výklad smerníc 2003/49 a 2011/96 užitočný na vyriešenie tohto sporu.

41 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vo veci samej koná a musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil potrebu rozhodnutia v prejudiciálnom konaní na vydanie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Preto pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu alebo platnosti právneho predpisu Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. Z toho vyplýva, že pri otázkach položených vnútroštátnymi súdmi platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak sa javí, že požadovaný výklad nemá nijakú súvislosť

s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na uvedené otázky (rozsudok zo 16. júla 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 73, ako aj citovaná judikatúra).

42 V prejednávanej veci treba na úvod zdôrazniť, že pokiaľ ide o tvrdenie založené na jasnosti ustanovení smerníc 2003/49 a 2011/96, ktoré sú predmetom druhej až štvrtej otázky, nie je vôbec zakázané, aby vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, na ktoré odpoveď podľa názoru jedného z účastníkov konania vo veci samej nenecháva priestor na žiadne rozumné pochybnosti. Preto aj za predpokladu, že by išlo o taký prípad, sa návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý obsahuje takéto otázky, nestáva kvôli tomu neprípustným (rozsudok zo 14. októbra 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, bod 26 a citovaná judikatúra).

43 Ďalej treba konštatovať, že žiadna informácia zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, neumožňuje usúdiť, že požadovaný výklad smerníc 2003/49 a 2011/96 nemá súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, alebo že má hypotetickú povahu z dôvodu, že rozhodnutie, o ktoré ide vo veci samej, neuplatnilo ustanovenia obsiahnuté v týchto smerniciach, alebo že vnútroštátne právo je s nimi v súlade. Vnútroštátny súd totiž vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania so všetkou požadovanou jasnosťou vyjadril dôvody, pre ktoré usudzuje, že odpoveď na druhú až štvrtú otázku týkajúcu sa výkladu týchto ustanovení práva Únie je potrebná na vyriešenie sporu vo veci samej, keďže zrážková daň uložená v tomto rozhodnutí môže podľa tohto súdu porušiť uvedené smernice.

44 Z toho vyplýva, že druhá až štvrtá otázka sú prípustné.

O veci samej

45 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ bola určitá oblasť predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Únie, každé vnútroštátne opatrenie, ktoré sa jej týka, sa musí posudzovať s ohľadom na ustanovenia tohto harmonizačného opatrenia, a nie s ohľadom na primárne právo (rozsudok zo 6. decembra 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, bod 22 a citovaná judikatúra).

46 Preto je vhodné skúmať otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, najprv v rozsahu, v akom sa týkajú výkladu smerníc 2003/49, 2011/96 a 2008/7, a následne, v prípade absencie úplnej harmonizácie, v rozsahu, v akom sa týkajú jednak článkov 49 a 63 ZFEÚ a jednak článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj článku 47 Charty.

O výklade smerníc 2003/49, 2011/96 a 2008/7

47 Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 1 ods. 1 smernice 2003/49 v spojení s článkom 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, ako aj s prílohami VI oddielmi 6 bodmi 3 protokolu o pristúpení a aktu o pristúpení, článok 5 smernice 2011/96, ako aj články 3 a 5 smernice 2008/7 majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti.

– *O smernici 2003/49*

48 Ako vyplýva z odôvodnení 2 až 4 smernice 2003/49, jej cieľom je odstrániť dvojité zdaňovanie výplat úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov a zdaniť tieto výplaty iba raz v jednom členskom štáte, pričom zrušenie zdaňovania týchto výplat v členskom štáte, z ktorého tieto výplaty pochádzajú, je najvhodnejším prostriedkom na zabezpečenie rovnosti daňového zaobchádzania s vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 85, ako aj citovaná judikatúra).

49 Pôsobnosť smernice 2003/49, tak ako je vymedzená v jej článku 1 ods. 1, sa preto týka oslobodenia výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúcich v členskom štáte ich pôvodu pod podmienkou, že ich príjemca je spoločnosť usadená v inom členskom štáte alebo v inom členskom štáte umiestnený trvalý podnik patriaci spoločnosti členského štátu (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 86, ako aj citovaná judikatúra).

50 Z tohto hľadiska článok 1 ods. 1 tejto smernice okrem iného stanovuje, že výplata úrokov je oslobodená od akejkoľvek zrážkovej dane v členskom štáte pôvodu, ak je príjemcom úrokov spoločnosť iného členského štátu.

51 Súdny dvor navyše zdôraznil, že vzhľadom na to, že článok 2 písm. a) tejto smernice definuje úroky ako „príjem z pohľadávok každého druhu“, úroky, ktoré predstavujú príjem z takýchto pohľadávok, môže poberať len vlastník požitkov (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 87, ako aj citovaná judikatúra).

52 Pojem „vlastník požitkov v podobe úrokov“ v zmysle smernice 2003/49 sa teda má vykladať tak, že označuje subjekt, ktorý má z hospodárskeho hľadiska skutočný prospech z úrokov, ktoré sú mu vyplatené, a ktorý teda môže slobodne rozhodovať o ich využití (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 88, 89 a 122).

53 Tento pojem teda nemožno chápať v technickom zmysle (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 92).

54 Ako pritom uviedol generálny advokát v bode 58 svojich návrhov, ak daňová správa stanoví fiktívne úroky z bezúročnej pôžičky s cieľom ich zdanenia, veriteľ nedostane žiadne úroky, a preto ho nemožno považovať za „vlastníka požitkov“ v zmysle judikatúry uvedenej v bode 51 tohto rozsudku.

55 Z toho vyplýva, že fiktívne úroky stanovené daňovou správou, o aké ide vo veci samej, nemožno považovať za výplatu úrokov v zmysle článku 1 ods. 1 a článku 2 písm. a) smernice 2003/49 práve preto, že nedošlo k žiadnej platbe.

56 Z toho istého dôvodu sa na takéto úroky nemôže vzťahovať ani článok 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, keďže toto ustanovenie sa vzťahuje na „výplaty“ z pohľadávok, ktoré neobsahujú žiadne ustanovenie o splatení istiny alebo ktoré majú splatnosť 50 rokov odo dňa vydania.

57 V dôsledku toho sa smernica 2003/49 nevzťahuje na vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej.

58 Za týchto podmienok nie je potrebné rozhodnúť o výklade prechodných ustanovení obsiahnutých v prílohe VI oddieloch 6 bodoch 3 protokolu o prijatí a aktu o pristúpení týkajúcich sa uplatňovania tejto smernice v Bulharsku.

– *O smernici 2011/96*

59 Cieľom smernice 2011/96 je v súlade s jej odôvodneniami 3 až 6 oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti a uľahčiť tak zoskupovanie spoločností na úrovni Únie [rozsudok z 2. apríla 2020, GVC Services (Bălgarija), C-458/18, EU:C:2020:266, bod 31 a citovaná judikatúra].

60 Táto smernica teda smeruje k zabezpečeniu daňovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25, ako aj citovanú judikatúru).

61 Na tento účel článok 1 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice stanovuje, že táto smernica sa uplatňuje na rozdeľovanie zisku, ktoré v cezhraničnom vzťahu rozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, pričom článok 5 tej istej smernice stanovuje oslobodenie tohto zisku od zrážkovej dane.

62 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že členský štát, v ktorom má spoločnosť sídlo, môže oprávnene zaobchádzať s úrokmi, ktoré táto spoločnosť zaplatila svojej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ako s rozdelením zisku, ak suma týchto úrokov prevyšuje sumu, ktorá by bola zaplatená za podmienok úplnej hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, body 87 až 89).

63 Naopak, fiktívne úroky stanovené daňovou správou vo vzťahu k spoločnosti rezidentovi v súvislosti s bezúročnou pôžičkou uzavretou medzi touto spoločnosťou a jej materskou spoločnosťou nerezidentom nemožno považovať za rozdelený zisk, keďže v takomto prípade nedošlo medzi týmito spoločnosťami k žiadnemu skutočnému zaplateniu úrokov.

64 Smernica 2011/96 sa teda nevzťahuje na vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej.

– *O smernici 2008/7*

65 Ako Súdny dvor opakovane uviedol, smernica 2008/7 vyčerpávajúcim spôsobom harmonizovala prípady, v ktorých sú členské štáty oprávnené uložiť nepriame dane z tvorby a zvyšovania základného imania (rozsudok z 19. októbra 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, bod 27 a citovaná judikatúra).

66 Cieľom tejto harmonizácie je teda čo možno najviac eliminovať faktory, ktoré môžu narúšať podmienky hospodárskej súťaže alebo predstavovať prekážku voľného pohybu kapitálu, a zabezpečiť tak riadne fungovanie vnútorného trhu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2015, Drukania Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, bod 31).

67 Na tento účel článok 5 ods. 1 písm. a) tejto smernice ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť kapitálové spoločnosti od akejkoľvek formy nepriamej dane z kapitálových vkladov.

68 Podľa článku 3 písm. h) uvedenej smernice pojem „kapitálový vklad“ zahŕňa zvýšenie majetku kapitálovej spoločnosti prostredníctvom služieb poskytovaných spoločníkom, ktoré nemá za následok zvýšenie kapitálu spoločnosti, ale v jeho dôsledku môže dôjsť k zvýšeniu hodnoty podielov spoločnosti.

69 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že poskytnutie bezúročnej pôžičky môže predstavovať kapitálový vklad v zmysle tohto ustanovenia, pokiaľ takáto pôžička umožňuje spoločnosti dlžníkovi disponovať kapitálom bez toho, aby naň znášala náklady, pokiaľ z toho vyplývajúca úspora úrokov vedie k zvýšeniu jej majetku tým, že umožňuje tejto spoločnosti vyhnúť sa nákladom, ktoré by musela znášať, a pokiaľ prínos z takejto pôžičky tým, že jej ušetrí tieto náklady, prispieva k posilneniu jej ekonomického potenciálu, a preto naň treba hľadieť tak, že môže zvýšiť hodnotu podielov spoločnosti príjemcu (rozsudok zo 17. septembra 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, bod 18 a citovaná judikatúra).

70 Podľa samotného názvu smernice 2008/7 a znenia jej článku 5 ods. 1 písm. a) však táto smernica zakazuje členským štátom zdaniť kapitálové vklady len prostredníctvom „nepriamej dane“. Ako už Súdny dvor zdôraznil, harmonizácia upravená uvedenou smernicou sa netýka priamych daní, ktoré, ako napríklad daň z príjmov právnických osôb, v zásade patria do právomoci členských štátov pri dodržaní práva Únie (rozsudky z 26. septembra 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, bod 21, a z 18. januára 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, bod 24).

71 Článok 5 ods. 1 písm. a) smernice 2008/7 preto členským štátom neukladá povinnosť oslobodiť kapitálové vklady od akejkoľvek formy priameho zdanenia.

72 Ako pritom uviedol generálny advokát v bode 168 svojich návrhov, zrážková daň, o akú ide vo veci samej, sa musí považovať za priamu daň.

73 Zdaniteľnou udalosťou a základom tejto dane, vyplývajúcej z uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy týkajúcej sa dane z príjmov právnických osôb, je totiž príjem, ktorý mala materská spoločnosť nerezident dosiahnuť za trhových podmienok. Vzhľadom na to sa podobá skôr na priamu daň z príjmov (pozri analogicky rozsudky z 18. januára 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, bod 26, ako aj z 10. marca 2005, Optiver a i., C-22/03, EU:C:2005:143, bod 33).

74 Smernica 2008/7 sa preto nevzťahuje na vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej.

– *Odpoveď na otázky týkajúce sa výkladu smerníc 2003/49, 2011/96 a 2008/7*

75 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba vnútroštátnemu súdu odpovedať, že článok 1 ods. 1 smernice 2003/49 v spojení s článkom 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, článok 5 smernice 2011/96, ako aj články 3 a 5 smernice 2008/7 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti.

– O výklade článkov 49 a 63 ZFEÚ, článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj článku 47 Charty

76 Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 a 63 ZFEÚ na jednej strane a článok 5 ods. 4 a článok 12 písm. b) ZEÚ, ako aj článok 47 Charty na strane druhej majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti, ak sa táto zrážková daň uplatňuje na hrubú sumu týchto úrokov, bez možnosti odpočítať v tomto štádiu náklady spojené s touto pôžičkou, pričom na účely prepočítania uvedenej dane a jej prípadného vrátenia je potrebné neskoršie podanie žiadosti v tomto zmysle.

– O výklade článkov 49 a 63 ZFEÚ

77 Keďže prejudiciálna otázka odkazuje na slobodu usadiť sa a zároveň na voľný pohyb kapitálu, ktoré sú zakotvené v článkoch 49 a 63 ZFEÚ, je potrebné na úvod určiť, ktorú z týchto dvoch slobôd môže ovplyvniť vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej.

78 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že je potrebné zohľadniť cieľ danej právnej úpravy (rozsudok z 10. júna 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 17 a citovaná judikatúra).

79 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa tak vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (rozsudok z 10. júna 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18 a citovaná judikatúra).

80 Naopak, vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať na podiely nadobudnuté len so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba skúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 10. júna 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 19 a citovaná judikatúra).

81 Čo sa týka vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, samotný vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO sa uplatňuje na bezúročné pôžičky poskytnuté tak medzi prepojenými spoločnosťami, ako aj medzi neprepojenými spoločnosťami, a teda nezávisle od možnosti spoločnosti vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia a činnosť inej spoločnosti, čo napokon potvrdzuje znenie odseku 1 tohto článku, ktorý výslovne uvádza spoločnosti, ktoré nie sú prepojené.

82 V takomto prípade skutkové okolnosti sporu vo veci samej, z ktorých vyplýva, že spoločnosť veriteľ bola v čase relevantných skutkových okolností výlučným akcionárom spoločnosti dlžníka, nemajú vplyv na určenie, či sa na situáciu, ktorej sa týka tento spor, vzťahuje prvá alebo druhá z uvedených základných slobôd (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júna 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, body 22 a 23, ako aj citovanú judikatúru).

83 V dôsledku toho treba usúdiť, že na vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej, sa vzhľadom na jej samotný cieľ v prevažnej miere vzťahuje voľný pohyb kapitálu upravený v článku 63 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 158 a citovanú judikatúru).

84 Za týchto podmienok za predpokladu, že táto vnútroštátna právna úprava má obmedzujúce účinky na slobodu usadiť sa, by tieto účinky boli nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky voľného pohybu kapitálu, a preto by neodôvodňovali samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy z hľadiska článku 49 ZFEÚ (rozsudok zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 51).

85 Treba preto skúmať, či uvedená vnútroštátna právna úprava obsahuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ, a ak áno, či možno toto obmedzenie odôvodniť z hľadiska tohto ustanovenia.

86 V prvom rade, pokiaľ ide o existenciu obmedzenia, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje ako obmedzenia pohybu kapitálu opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov tohto členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok z 30. apríla 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 22 a citovaná judikatúra).

87 V tejto súvislosti aj za predpokladu, že článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO – čo patrí do výkladu vnútroštátneho práva – zavádza nevyvrátiteľnú domnienku daňového úniku bez umožnenia dotknutým osobám, aby najmä v rámci súdneho konania predložili dôkazy týkajúce sa prípadných obchodných dôvodov odôvodňujúcich uzavretie dohôd o bezúročných pôžičkách, úrokov, treba konštatovať, že toto pravidlo sa uplatňuje rovnakým spôsobom na všetky bezúročné pôžičky bez ohľadu na to, či sa týkajú spoločností nerezidentov. Preto pokiaľ ide o toto pravidlo, toto ustanovenie nezakladá žiadne obmedzenie voľného pohybu kapitálu, na ktoré sa vzťahuje článok 63 ZFEÚ.

88 Naopak, Súdny dvor už rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa spoločnosť nerezident zdaňuje prostredníctvom zrážkovej dane zo strany spoločnosti rezidenta, pokiaľ ide o úroky, ktoré jej spoločnosť rezident vypláca, bez možnosti odpočítania prevádzkových nákladov, ako napríklad výdavky na úroky, ktoré sú priamo spojené s činnosťou súvisiacou s predmetnou pôžičkou, zatiaľ čo takáto možnosť odpočítania je priznaná spoločnostiam rezidentom prijímajúcim úroky od inej spoločnosti rezidenta, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 175, ako aj citovaná judikatúra).

89 V prejednávanej veci sa síce tá istá sadzba dane vo výške 10 % uplatňuje bez ohľadu na to, či sa bezúročná pôžička týka výlučne spoločností rezidentov alebo aj spoločností nerezidentov, no spoločnosti rezidenti podliehajú predmetnej dotknutej dani v rámci zdanenia daňou z príjmov právnických osôb z čistej sumy ich príjmov z fiktívnych úrokov po odpočítaní prípadných nákladov priamo spojených s poskytnutím tejto pôžičky, zatiaľ čo spoločnosti nerezidenti podliehajú v súlade s článkom 195 ods. 1 a 2, ako aj článkom 199 ZKPO zrážkovej dani z hrubej sumy ich príjmov z fiktívnych úrokov, pričom v tomto štádiu nemajú možnosť takéto náklady odpočítať.

90 Je síce nesporné, že podľa článku 202a ZKPO môžu tieto spoločnosti nerezidenti podať v priebehu roka nasledujúceho po roku vybrania zrážkovej dane žiadosť o prepočítanie dane tak, aby zodpovedala dani, ktorú by mala zaplatiť spoločnosť rezident. Toto konanie smerujúce k vráteniu dane im tak umožňuje jednak odpočítať náklady priamo spojené s predmetnou pôžičkou a jednak dosiahnuť prípadné vrátenie preplatku zrážkovej dane, či dokonca oslobodenie od tejto dane v prípade stratovej situácie.

91 Nič to však nemení na tom, že zatiaľ čo spoločnosť rezident môže už na začiatku odpočítať náklady priamo spojené s jej príjmami z fiktívnych úrokov, aby suma dane vybraná daňovou správou ihneď zodpovedala presnej výške splatnej dane, spoločnosť nerezident môže v rámci uvedeného konania o vrátení žiadať prostredníctvom podania žiadosti o takéto zohľadnenie až v neskoršom štádiu, po zaplatení zrážkovej dane vypočítanej z hrubej sumy jej fiktívnych úrokov.

92 Z toho vyplýva, že k náprave daňovej situácie spoločnosti nerezidenta nutne dochádza s omeškaním v porovnaní s okamihom, keď musí spoločnosť rezident po podaní svojho daňového priznania zaplatiť daň z čistej sumy svojich fiktívnych úrokov.

93 V prejednávanej veci je teda nesporné, že ak by spoločnosť, ktorá poskytla pôžičku, o ktorú ide vo veci samej, bola spoločnosťou rezidentom, nebola by jej v prípade, že by jej finančná situácia bola stratová, vyrubená daň z fiktívnych úrokov týkajúcich sa tejto pôžičky, a v dôsledku toho by bola už na začiatku oslobodená od platby tejto dane bez povinnosti požiadať neskôr o jej prepočítanie.

94 Treba konštatovať, že takéto rozdielne zaobchádzanie môže poskytnúť výhodu spoločnostiam rezidentom, keďže z neho vyplýva prinajmenšom výhoda likvidity pre tieto spoločnosti v porovnaní so spoločnosťami nerezidentmi (pozri analogicky rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, body 28 až 34).

95 V dôsledku toho taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

96 Preto treba v druhom rade overiť, či možno takéto obmedzenie považovať za objektívne odôvodnené z hľadiska článku 65 ods. 1 a 3 ZFEÚ.

97 Z týchto ustanovení vyplýva, že členské štáty môžu vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch prijať ustanovenia, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov rezidentov a daňových poplatníkov nerezidentov, pokiaľ toto rozlišovanie nie je prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu [rozsudok z 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdanenie ostatných príjmov z nehnuteľností), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 34].

98 Preto sa musí rozlišovať medzi nerovným zaobchádzaním, ktoré je povolené podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, a svojvoľnou diskrimináciou, ktorá je zakázaná odsekom 3 tohto článku. V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby sa mohli ustanovenia vnútroštátneho daňového práva považovať za zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú navzájom objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Zdanenie ostatných príjmov z nehnuteľností), C-388/19, EU:C:2021:212, bod 35].

99 Pokiaľ ide po prvé o porovnateľnosť situácií, o ktoré ide vo veci samej, žalovaný vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach a bulharská vláda na pojednávaní uviedli, že rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené skutočnosťou, že spoločnosť nerezident a spoločnosť rezident sa nachádzajú v objektívne odlišných situáciách z hľadiska dane z príjmov právnických osôb, pretože prvá uvedená spoločnosť na rozdiel od druhej nemá finančný, účtovný a daňový výsledok umožňujúci jej zdanenie touto daňou v Bulharsku.

100 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v oblasti priamych daní nie sú situácia rezidentov a situácia nerezidentov vo všeobecnosti porovnateľné (rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 31).

101 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že od okamihu, keď štát stanoví jednostranne alebo prostredníctvom dohody, že dani z príjmov podliehajú tak zdaniteľné osoby rezidenti, ako aj zdaniteľné osoby nerezidenti, pokiaľ ide o príjmy, ktoré poberajú od spoločnosti rezidenta, situácia uvedených zdaniteľných osôb nerezidentov sa začne podobať situácii zdaniteľných osôb rezidentov (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 47).

102 Konkrétne pokiaľ ide o určenie nákladov priamo súvisiacich s činnosťou, z ktorej pochádzajú príjmy zdaniteľné v členskom štáte, na účely výpočtu dane z príjmov, Súdny dvor už rozhodol, že spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, bod 74 a citovanú judikatúru).

103 V prejednávanej veci treba konštatovať, že Bulharská republika sa prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, rozhodla uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k bezúročným pôžičkám uzavretým medzi spoločnosťami dlžníkmi rezidentmi a spoločnosťami veriteľmi nerezidentmi, a že v dôsledku toho sa spoločnosti nerezidenti musia, pokiaľ ide o náklady priamo súvisiace s týmito pôžičkami, považovať za spoločnosti nachádzajúce sa v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností rezidentov.

104 Je pravda, že v rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Súdny dvor konštatoval, že za okolností veci, ktorá viedla k uvedenému rozsudku, sa rozdielne zaobchádzanie pozostávajúce z uplatnenia odlišných techník zdanenia v závislosti od miesta sídla zdaniteľnej osoby týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, a teda toto rozdielne zaobchádzanie, ktoré navyše nutne neprinášalo výhodu príjemcom rezidentom, nepredstavovalo obmedzenie najmä voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, body 41 a 49 až 51; pozri tiež v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 70).

105 Na rozdiel od veci, ktorá viedla k rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), však v tejto veci spoločnosti rezidenti, ktoré poskytli bezúročnú pôžičku, ako vyplýva z bodu 94 tohto rozsudku, majú v porovnaní so spoločnosťami nerezidentmi, ktoré poskytli takúto pôžičku, výhodu likvidity, ktorá vyplýva z odlišného okamihu, v ktorom tieto spoločnosti môžu vykonať odpočet nákladov priamo súvisiacich s touto pôžičkou.

106 Ako pritom vyplýva z bodov 91 až 93 tohto rozsudku, rozsah tejto výhody je vymedzený dĺžkou konania o vrátení dane zavedeného vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej s cieľom umožniť spoločnostiam nerezidentom požiadať o prepočet zrážkovej dane uplatnenej na hrubú sumu fiktívnych úrokov z bezúročnej pôžičky, aby táto zrážková daň zodpovedala výške dane z príjmov právnických osôb, ktorú by zaplatila spoločnosť rezident, ktorá poskytla takúto pôžičku.

107 Za týchto podmienok nemožno usúdiť, že rozdielne zaobchádzanie pri zdaňovaní fiktívnych úrokov z bezúročnej pôžičky podľa toho, či túto pôžičku poskytuje spoločnosť rezident alebo spoločnosť nerezident, sa obmedzuje na podmienky výberu dane (pozri analogicky rozsudky

z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, body 164 a 165, ako aj z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, body 71 až 73).

108 Toto rozdielne zaobchádzanie sa teda týka situácií, ktoré sú objektívne porovnateľné.

109 Preto treba po druhé skúmať, či vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej, možno odôvodniť dôvodmi, ktoré v prejednávanej veci uvádzajú niektoré dotknuté osoby.

110 V tejto súvislosti žalovaný vo veci samej tvrdí, že v súlade so zásadou teritoriality sú členské štáty oprávnené zdaňovať príjmy vytvorené na ich území s cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí. Pokiaľ neexistujú harmonizačné opatrenia prijaté Úniou, členské štáty majú predovšetkým naďalej právomoc definovať kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci. Bulharská vláda zas zdôrazňuje, že cieľom vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej je boj proti daňovým únikom.

111 Treba teda konštatovať, že cieľom tejto argumentácie je v podstate odôvodniť vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a zabezpečiť účinnosť vymáhania dane s cieľom predchádzať daňovým únikom, ako to vyplýva zo samotného znenia článku 16 ZKPO.

112 V tejto súvislosti v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je opatrenie, ktoré obmedzuje voľný pohyb kapitálu, prípustné len pod podmienkou, že je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a že je v súlade so zásadou proporcionality, čo značí, že musí byť vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nemôže ísť nad rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie [rozsudok z 21. mája 2019, Komisia/Maďarsko (Užívanie poľnohospodárskych pozemkov), C-235/17, EU:C:2019:432, bod 59 a citovaná judikatúra].

113 Podľa judikatúry Súdneho dvora tak potreba zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako aj boj proti daňovým únikom predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť prekážku výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ, medzi ktoré patrí voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 65). To isté platí o potrebe zabezpečiť účinné vymáhanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. apríla 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, bod 38 a citovanú judikatúru).

114 Pokiaľ ide o spôsobilosť vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, dosiahnuť tieto ciele, treba pripomenúť, že potreba zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie v prípade, že cieľom skúmaného režimu je predchádzať konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať jeho daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 43 a citovaná judikatúra).

115 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že postup odvedenia zrážkovej dane je legitímnym a vhodným prostriedkom na zabezpečenie daňového zaobchádzania s príjmami zdaniteľnej osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 68).

116 V prejednávanej veci pritom treba konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, tým, že stanovuje zrážkovú daň z fiktívnych úrokov týkajúcich sa bezúročných pôžičiek poskytnutých spoločnosťami nerezidentmi spoločnostiam rezidentom, umožňuje členskému štátu sídla vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území s cieľom zabrániť tomu, aby poskytnutie takýchto pôžičiek nemalo iný cieľ ako vyhnúť sa dani, ktorá by bola za bežných okolností splatná vo vzťahu k príjmom vytvoreným činnosťami uskutočnenými na vnútroštátnom území.

117 Takúto právnu úpravu preto treba považovať za vhodnú na zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na zabezpečenie účinného vymáhania dane s cieľom predchádzať daňovým únikom.

118 Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nezachádza nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov, Viva Telecom Bulgaria na pojednávaní tvrdila, že dĺžka konania o vrátení upravená v článku 202a ZKPO je neprimeraná, keďže k prípadnému vráteniu preplatku zrážkovej dane zaplatenej spoločnosťou rezidentom z hrubej sumy fiktívnych úrokov týkajúcich sa bezúročnej pôžičky poskytnutej spoločnosťou nerezidentom môže dôjsť aj po uplynutí troch rokov.

119 S výhradou overení, ktoré má vykonať vnútroštátny súd, však z vysvetlení poskytnutých žalovaným vo veci samej na tomto pojednávaní vyplýva, že k takémuto vráteniu vo všeobecnosti dochádza v lehote 30 dní od podania žiadosti a že dĺžka konania môže dosiahnuť tri roky len vo výnimočných prípadoch. Bulharská vláda okrem toho na pojednávaní uviedla, čo tiež prináleží preveriť tomuto súdu, že Národná agentúra pre verejné príjmy musí zaplatiť úroky zo splatných súm počnúc tridsiatym dňom od podania daňového priznania.

120 S výhradou týchto overení sa nezdá, že by vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, z hľadiska dĺžky konania o vrátení zachádzala nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje.

121 Za týchto podmienok sa táto vnútroštátna právna úprava javí tak, že môže byť odôvodnená cieľmi spočívajúcimi v zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a v zabezpečení účinného vymáhania dane s cieľom predchádzať daňovým únikom.

– *O článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj o článku 47 Charty*

122 Ako vyplýva z bodu 33 tohto rozsudku, vnútroštátny súd si kladie aj otázku o výklade článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj článku 47 Charty z dôvodu, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, vyplývajúca z článku 16 ods. 2 bodu 3 ZPKO, stanovuje nevyvrátiteľnú domnienku daňového úniku v prípade poskytnutia bezúročnej pôžičky.

123 Treba pripomenúť, že podľa dobre ustálenej judikatúry Súdny dvor nemá právomoc odpovedať na položenú prejudiciálnu otázku, pokiaľ je zjavné, že ustanovenie práva Únie, ktoré má byť predmetom jeho výkladu, sa nemôže uplatniť (rozsudok z 25. júla 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 31).

124 Po prvé, pokiaľ ide o článok 5 ods. 4 ZEÚ, Súdny dvor už rozhodol, že toto ustanovenie odkazuje na činnosti inštitúcií Únie, pričom jeho prvý pododsek stanovuje, že podľa zásady proporcionality obsah a forma činnosti Únie neprekračujú rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov

Zmlúv, a druhý pododsek tohto ustanovenia ukladá inštitúciám Únie povinnosť konať pri výkone svojej právomoci v súlade so zásadou proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júla 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 33).

125 Po druhé, pokiaľ ide o článok 12 písm. b) ZEÚ, Súdny dvor tiež rozhodol, že toto ustanovenie, podľa ktorého národné parlamenty prispievajú k dobrému fungovaniu Únie tým, že dohliadajú na dodržiavanie zásady subsidiarity, oprávňuje tieto národné parlamenty dohliadať na dodržiavanie tejto zásady pri výkone právomoci inštitúcií Únie, ako aj na dobré fungovanie Únie, a teda sa netýka vnútroštátnych právnych predpisov, ale návrhov legislatívnych aktov Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júla 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 34).

126 Po tretie, pokiaľ ide o článok 47 Charty, treba pripomenúť, že pôsobnosť Charty je v súvislosti s konaním členských štátov vymedzená v jej článku 51 ods. 1, podľa ktorého sú ustanovenia Charty určené pre členské štáty výlučne vtedy, ak vykonávajú právo Únie (rozsudok zo 14. januára 2021, Okrăžna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).

127 Článok 51 ods. 1 Charty potvrdzuje ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej sa základné práva zaručené v právnom poriadku Únie uplatnia vo všetkých situáciách, ktoré upravuje právo Únie, avšak nie mimo týchto situácií (rozsudok zo 14. januára 2021, Okrăžna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 31, ako aj citovaná judikatúra).

128 Ak teda právna situácia nespadá do pôsobnosti práva Únie, Súdny dvor nemá právomoc o nej rozhodnúť a prípadne uvádzané ustanovenia Charty nemôžu samy osebe založiť túto právomoc (rozsudok zo 14. januára 2021, Okrăžna prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, bod 32, ako aj citovaná judikatúra).

129 V prejednávanej veci sa z dôvodov uvedených v bodoch 48 až 75 tohto rozsudku na vnútroštátnu právnu úpravu, o ktorú ide vo veci samej, nevzťahuje pôsobnosť smerníc 2003/49, 2011/96 a 2008/7. Ďalej na článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO, pokiaľ zavádza nevyvrátiteľnú domnienku daňového úniku, sa nevzťahuje – ako vyplýva z bodu 87 tohto rozsudku – článok 63 ZFEÚ, a v dôsledku toho uvedený článok 16 ods. 2 bod 3 ZKPO v tejto súvislosti nepatrí do pôsobnosti Charty.

130 Z toho vyplýva, že nie je potrebné odpovedať vnútroštátnemu súdu v rozsahu, v akom sa pýta na výklad článku 5 ods. 4 a článku 12 písm. b) ZEÚ, ako aj článku 47 Charty, keďže je zjavné, že tieto ustanovenia sa na situáciu, akú uvádza tento súd, neuplatňujú.

– *Odpoveď na otázky týkajúce sa výkladu primárneho práva*

131 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba vnútroštátnemu súdu odpovedať, že článok 63 ZFEÚ v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti, ak sa táto zrážková daň uplatňuje na hrubú sumu týchto úrokov bez možnosti odpočítať v tomto štádiu náklady spojené s touto pôžičkou, pričom na účely prepočítania uvedenej dane a jej

prípadného vrátenia je potrebné neskoršie podanie žiadosti v tomto zmysle, pokiaľ jednak dĺžka konania, ktoré na tento účel upravuje táto právna úprava, nie je neprimeraná a jednak z vrátených súm vzniká nárok na úroky.

O trovách

132 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 1 ods. 1 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov v spojení s článkom 4 ods. 1 písm. d) tejto smernice, článok 5 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015, ako aj články 3 a 5 smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti.**

2. **Článok 63 ZFEÚ v spojení so zásadou proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej zdanenie zrážkovou daňou vzťahujúce sa na fiktívne úroky, ktoré by dcérska spoločnosť rezident, ktorej jej materská spoločnosť nerezident poskytla bezúročnú pôžičku, bola povinná podľa trhových podmienok zaplatiť tejto materskej spoločnosti, ak sa táto zrážková daň uplatňuje na hrubú sumu týchto úrokov bez možnosti odpočítať v tomto štádiu náklady spojené s touto pôžičkou, pričom na účely prepočítania uvedenej dane a jej prípadného vrátenia je potrebné neskoršie podanie žiadosti v tomto zmysle, pokiaľ jednak dĺžka konania, ktoré na tento účel upravuje táto právna úprava, nie je neprimeraná a jednak z vrátených súm vzniká nárok na úroky.**

Podpisy