

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

24. února 2022(\*)

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

Ve věci C-257/20,

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

**„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD**

proti

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

za přítomnosti:

**Varchovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

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

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní radová,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

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

Todorovem a D. Dimitrovou, advokati,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Sofia, N. Kalistratovem a M. Bakalovou, jako zmocn?nci,

– za bulharskou vládu T. Cingilevou a L. Zacharjevou, jako zmocn?nkyn?mi,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a Y. Marinovou, jako zmocn?nci,

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

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 5 odst. 4 a ?l. 12 písm. b) SEU, ?látku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), ?látku 49 a 63 SFEU, ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. ?ervna 2003 o společném systému zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými společnostmi z r?zných ?lenských stát? (Ú?. v?st. L 157, s. 49), ?l. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3, jakož i ?látku 5 sm?rnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných společností z r?zných ?lenských stát? (Ú?. v?st. 2011, L 345, s. 8), ve zn?ní sm?rnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015 (Ú?. v?st. 2015, L 21, s. 1) (dále jen „sm?rnice 2011/96“), ?l. 3 písm. h) až j), ?l. 5 odst. 1 písm. a) a b), ?l. 7 odst. 1 a ?látku 8 sm?rnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nep?ímých daních z kapitálových vklad? (Ú?. v?st. 2008, L 46, s. 11), p?ílohy VI oddílu 6 bodu 3 protokolu o podmínkách a pravidlech p?ijetí Bulharské republiky a Rumunska do Evropské unie (Ú?. v?st. 2005, L 157, s. 29, dále jen „protokol o p?ijetí“) a p?ílohy VI oddílu 6 bodu 3 aktu o podmínkách p?istoupení Bulharské republiky a Rumunska a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Ú?. v?st. 2005, L 157, s. 203, dále jen „akt o p?istoupení“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společností „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, se sídlem v Sofii (Bulharsko), a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dana?no-osiguritelna praktika“ – Sofia (?editel ?editelství „Odvolání a záležitosti daní a sociálního zabezpe?ení“ pro mesto Sofie, Bulharsko) ve v?ci zdan?ní fiktivních úrok? prost?ednictvím srážkové dan? v souvislosti s bezúro?nou záp?í?kou poskytnutou společností Viva Telecom Bulgaria její mate?skou společností usazenou v jiném ?lenském stát?.

## **Právní rámec**

### **Unijní právo**

#### *P?istoupení Bulharské republiky k Evropské unii*

3 ?lánek 20 protokolu o p?ijetí a ?lánek 23 aktu o p?istoupení, které se týkají p?echodných opat?ení, stanoví, že opat?ení uvedená v p?íslušných p?ílohách VI tohoto protokolu a tohoto aktu se vztahují na Bulharskou republiku za podmínek definovaných v t?chto p?ílohách.

4 Uvedené p?ílohy, nadepsané „Seznam uvedený v ?látku 20 protokolu: p?echodná opat?ení pro Bulharsko“ a „Seznam uvedený v ?látku 23 aktu o p?istoupení: p?echodná opat?ení pro Bulharsko“, uvád?jí v oddílech 6, nadepsaných „Dan?“, sm?rnici 2003/49, ve zn?ní sm?rnice Rady 2004/76/ES ze dne 29. dubna 2004 (Ú?. v?st. 2004, L 157, s. 106, Zvl. vyd. 09/02, s. 23), a stejným zn?ním up?es?ují následující:

„Bulharsko nemusí do 31. prosince 2014 uplat?ovat ?lánek 1 [sm?rnice 2003/49]. B?hem tohoto

přechodného období nesmí sazba daně z úroků nebo licenčních poplatků placených přidružené společnosti v jiném členském státě nebo stálé provozovně, která patří přidružené společnosti jednoho členského státu a nachází se na území jiného členského státu, do 31. prosince 2010 překročit 10 % a v následujících letech až do 31. prosince 2014 nesmí překročit 5 %.“

*Směrnice 2003/49*

5 Body 1 až 4 odvodňovací směrnice 2003/49 zní takto:

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]“

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

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚úroky‘ rozumí přijmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných

zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo úřasti na zisku dlužníka, a zvlášt?, p?íjmy z cenných papír? a p?íjmy z obligací nebo dluhopis?, v?etn? prémie a výher, které se vážou k t?mto cenným papír?m, obligacím nebo dluhopis?m. Penále za opožd?nou platbu se za úroky nepovažuje;

[...]"

8 ?lánek 4 téže sm?rnice, nadepsaný „Platby nepovažované za úroky či licen?ní poplatky“, stanoví:

„1. Stát zdroje není povinen zajistit výhody plynoucí z této sm?rnice v následujících p?ípadech:

a) u plateb, jež se podle právních p?epis? státu zdroje považují za rozd?lování zisku nebo splácení kapitálu;

[...]

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

2. Pokud v d?sledku zvláštních vztah? existujících mezi plátcem a skute?ným vlastníkem úrok? či licen?ních poplatk? nebo mezi jedním z nich a n?jakou další osobou p?evyšuje hodnota úrok? nebo licen?ních poplatk? ?ástku, kterou by si plátce a skute?ný vlastník sjednali, kdyby se v takovém vztahu nenacházeli, použije se tato sm?rnice pouze na tuto posledn? zmín?nou ?ástku.“

*Sm?rnice 2008/7*

9 ?lánek 3 sm?rnice 2008/7/ES, nadepsaný „Kapitálové vklady“, stanoví:

„Pro ú?ely této sm?rnice a s výhradou ?lánku 4 se ‚kapitálovými vklady‘ rozum?jí tyto operace:

[...]

h) zvýšení obchodního majetku kapitálové spole?nosti prost?ednictvím služeb poskytnutých n?kterým spole?níkem, které nemá za následek zvýšení základního kapitálu spole?nosti, avšak jeho protihodnotou je zm?na v právech spole?ník? nebo m?že zvýšit hodnotu podíl? na spole?nosti;

i) poskytnutí p?íjky kapitálové spole?nosti, má-li v?itel právo na podíl na zisku spole?nosti,

j) poskytnutí p?íjky kapitálové spole?nosti spole?níkem, jeho manželem či manželkou, jeho dít?tem nebo t?etí osobou, ru?í-li spole?ník, jestliže má daná p?íjka tutéž funkci jako zvýšení základního kapitálu spole?nosti.“

10 ?lánek 5 uvedené sm?rnice, nadepsaný „Operace, které nejsou p?edm?tem nep?ímé dan?“, v odstavci 1 stanoví:

„?lenské státy neukládají kapitálovým spole?nostem žádnou nep?ímou da? jakékoli formy na:

a) kapitálové vklady;

b) p?íjky a služby, které jsou sou?ástí kapitálových vklad?;

[...]"

11 Body 3 až 6 odvodní směrnice 2011/96 zní takto:

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

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

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

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

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

„Každý členský stát použije tuto směrnici:

[...]

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

[...]“

13 Článek 5 této směrnice stanoví:

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

### **Bulharské právo**

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

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

15 ?lánek 5 odst. 1 a 2 ZKPO stanoví:

„(1) Zisky podléhají dani z p?íjm? právnických osob.

(2) Zisky právnických osob-rezident? nebo právnických osob-nerezident?, na n?ž se vztahuje tento zákon, podléhají zdan?ní ve form? srážkové dan?.“

16 ?lánek 12 odst. 5 ZKPO stanoví:

„Níže uvedené p?íjmy, které plynou právnickým osobám-rezident?m, osobám samostatn? výd?le?n? ?inným-rezident?m nebo právnických osobám-nerezident?m nebo osobám samostatn? výd?le?n? ?inným-nerezident?m prost?ednictvím stálé nebo pevné provozovny v tuzemsku, nebo které jsou vypláceny právnickým osobám-nerezident?m fyzickými osobami-rezidenty nebo právnickými osobami-nerezidenty, které zde mají stálou provozovnu, se považují za tuzemské p?íjmy:

1. úroky, v?etn? úrok? zahrnutých do splátek finan?ního leasingu;

[...]"

17 ?lánek 16 ZKPO, nadepsaný „Da?ové úniky“, ve zn?ní platném od 1. ledna 2010, stanoví:

„(1) [...] Je-li jedna nebo n?kolik transakcí, v?etn? transakcí mezi nesp?ízn?nými osobami, u?in?no za podmínek, které vedou k da?ovému úniku, stanoví se základ dan? bez ohledu na tyto transakce, jejich konkrétní podmínky nebo právní formu; jako základ dan? se použije ten, který by platil, pokud by byla uskute?n?na obvyklá transakce p?íslušného druhu za ceny obvyklé na trhu a zam?ená na stejný hospodá?ský výsledek, aniž by vedla k da?ovému úniku.

(2) Za da?ový únik se považuje také:

[...]

3. ?erpání nebo poskytnutí úv?r? s úrokovou sazbou, která se liší od úroku b?žného na trhu v okamžiku uskute?n?ní transakce, v?etn? p?ípad? bezúro?né záp?jky nebo jiné, ?asov? omezené bezplatné finan?ní pomoci, jakož i odpušt?ní úv?r? nebo splacení na vlastní ú?et úv?r? nesouvisejících s ?inností;

[...]"

18 ?lánek 20 ZKPO, nadepsaný „Sazba dan?“, stanoví:

„Sazba dan? z p?íjm? právnických osob ?iní 10 %.“

19 ?lánek 195 ZKPO, nadepsaný „Srážková da? uložená nerezident?m“, ve zn?ní platném od 1. ledna 2015 stanoví:

„(1) [...] P?íjmy tuzemského p?vodu plynoucí právnickým osobám-nerezident?m [...] podléhají srážkové dani, jejímž odvedením je da?ová povinnost s kone?nou platností vyrovnána.

(2) [...] Srážkovou da? podle odstavce 1 zadrží právnické osoby-rezidenti [...], které vyplácejí platby p?edstavující p?íjmy právnickým osobám-nerezident?m [...].

[...]

(6) [...] Srážkové dani nepodléhají:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

1. příjmy představující rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

„[...] Sazba daně z příjmů podle §lánku 195 činí 10 %.“

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

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

[...]

(5) Odstavce 1 až 4 se nevztahují na:

[...]

1. příjmy představující rozdíl zisku nebo splácení kapitálu;

[...]

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

[...]"

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

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

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

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

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

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

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

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



27 Daťová správa zjistila, že k datu daťové kontroly nebyla záp?j?ka p?em?n?na na kapitál a že vydlužitel záp?j?ku ani nesplatil, ani nezaplatil úroky, a rozhodla, že jde o transakci zakládající daťový únik ve smyslu ?l. 16 odst. 2 bodu 3 ZKPO. Daťová správa ve svém rozhodnutí ur?ila tržní úrokovou sazbu, která má být na dot?enou záp?j?ku uplatn?na za ú?elem vypo?tení úroku nezaplaceného vydlužitelem, a následn? z ní vym?řila 10 % srážkovou dať.

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

29 Rozsudkem ze dne 29. b?ezna 2019 Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii, Bulharsko), k n?muž podala společnost Viva Telecom Bulgaria žalobu, již zpochyb?ovala legalitu rozhodnutí ze dne 16. října 2017, zamítl tuto žalobu s od?vodn?ním, že záp?j?ka dot?ená ve v?ci v p?vodním řízení je finan?ním aktivem uvedené společnosti, která z d?vodu neplacení úrok? vytvořila zisk, zatímco zap?j?iteli vznikla z d?vodu neobdržení t?chto úrok? hospodá?ská ztráta. Podle Administrativen sad Sofia (správní soud v Sofii, Bulharsko) byla záp?j?ka použita na splacení ur?itých finan?ních závazk? vydlužitele uvedených ve smlouv? o záp?j?ce, a nep?edstavovala tedy položku vlastního kapitálu.

30 Společnost Viva Telecom Bulgaria podala kasa?ní stížnost zn?jící na zrušení uvedeného rozsudku k Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud, Bulharsko).

31 Na podporu této kasa?ní stížnosti společnost Viva Telecom Bulgaria tvrdí, že srážková dať byla uložena z p?íjm? z fiktivních úrok?, aniž by bylo p?ihlédnuto k hospodá?ským d?vod?m poskytnutí bezúro?né záp?j?ky, které byly prokázány. Dále tato společnost tvrdí, že nem?la prostředky k zaplacení úrok? ze záp?j?ky dot?ené ve v?ci v p?vodním řízení a že společnost InterV Investment byla v dob? uzav?ení smlouvy o této záp?j?ce jediným vlastníkem kapitálu. Společnost Viva Telecom Bulgaria dále tvrdí, že ?l. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, neboť stranám smlouvy o záp?j?ce nep?iznává možnost prokázat p?ípustné hospodá?ské d?vody pro poskytnutí záp?j?ky.

32 Podp?rn? společnost Viva Telecom Bulgaria tvrdí, že jelikož Bulharská republika využila možnosti stanovené v ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2003/49, podle které mohou ?lenské státy vylou?it z oblasti p?sobnosti této sm?rnice úroky ze záp?j?ek, které z daťového hlediska považují za p?íjmy vyplývající z kapitálových nástroj?, použije se sm?rnice 2011/96, jež upravuje tento druh p?íjm?. Podle ?lánku 5 této sm?rnice je p?ítom podle názoru společnosti Viva Telecom Bulgaria zisk rozd?lovaný dce?inou společností-rezidentem její mate?ské společnosti-nerezidentovi osvobozen od srážkové dan?. Uvedená společnost dále tvrdí, že záp?j?ka dot?ená ve v?ci v p?vodním řízení p?edstavuje kapitálový vklad ve smyslu ?l. 3 odst. h) až j) sm?rnice 2008/7, který podle ?lánku 5 této sm?rnice nepodléhá žádné nep?ímé dani.

33 Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) si na prvním míst? klade otázku, zda je ?l. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO v souladu se zásadou proporcionality uvedenou v ?l. 5 odst. 4 a ?l. 12 písm. b) SEU, jakož i s právem na ú?innou právní ochranu zakotveným v ?lánku 47 Listiny. Toto vnitrostátní ustanovení totiž podle Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) stanoví nevyvratitelnou domn?nku daťového úniku v p?ípad? bezúro?ného poskytnutí záp?j?ky, a? už mezi propojenými osobami, ři nikoli, aniž by zap?j?itel nebo vydlužitel mohli tuto domn?nku vyvrátit. V p?ípad? propojených společností p?ítom hospodá?ské úvahy týkající se zájm? dot?ené skupiny mohou podle Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) od?vodnit uzav?ení smlouvy o poskytnutí takové záp?j?ky.

34 Na druhém míst? se p?edkládající soud táže na p?sobnost sm?rnice 2003/49 a 2011/96. V souladu s ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2003/49, který Bulharská republika provedla p?ed 1.

lednem 2015 v podstatě ?l. 200a odst. 1 a odst. 5 bodem 4 ZKPO, a po tomto datu ?l. 195 odst. 6 bodu 3 a odst. 11 bodem 4 ZKPO, totiž ?lenský stát p?vodu není povinen p?iznat výhody plynoucí z této sm?rnice v p?ípadech plateb vyplývajících z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise. Podle Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) tedy vyvstává otázka, zda takové platby musí být považovány za rozd?lování zisku, které musí být podle ?lánku 1 a 5 sm?rnice 2011/96 osvobozeno od srážkové dan?, jelikož je uskute?n?na dce?inou spole?ností-rezidentem její mate?ské spole?nosti-nerezidentovi.

35 Na t?etím míst? se tento p?edkládající soud táže, zda poskytnutí bezúro?né záp?jky spole?nosti-rezidentovi spole?ností-nerezidentem, na kterou se od 1. ledna 2010 uplat?uje srážková da? podle ?l. 16 odst. 2 bodu 3, jakož i ?látku 195 ZKPO, musí být považováno za kapitálový vklad ve smyslu ?l. 3 písm. h) až j) sm?rnice 2008/7, který by v d?sledku toho m?l podléhat ustanovením této sm?rnice, a zejména jejímu ?l. 5 odst. 1 písm. a) a b), ?l. 7 odst. 1 a ?látku 8.

36 Na ?tvrtém a posledním míst? se p?edkládající soud táže na dopad p?echodných opat?ení obsažených v protokolu o p?ijetí a aktu o p?istoupení, jejichž ustanovení obsažená v p?íslušných p?ílohách VI oddílech 6 bodech 3 stanoví, že Bulharské republice bylo povoleno nepoužít ?lánek 1 sm?rnice 2003/49 do 31. prosince 2014, p?i?emž up?es?uje, že b?hem tohoto p?echodného období nem?la sazba dan? z úrok? provedených zejména ve prosp?ch p?idružené spole?nosti jiného ?lenského státu v období od 31. prosince 2010 do 31. prosince 2014 p?ekro?it 5 %. ?lánek 200 odst. 2 a ?l. 200a odst. 1 a odst. 5 bod 4 ZKPO, ve zn?ní platném v roce 2014, jsou totiž podle p?edkládajícího soudu v rozporu s t?mito ustanoveními, jelikož stanovily srážkovou da? ve výši 10 %.

37 Za t?chto podmínek se Varchoven administrativen sad (Nejvyšší správní soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

- „1) P?ípouští zásada proporcionality zakotvená v ?l. 5 odst. 4 a ?l. 12 písm. b) [SEU] a právo na ú?innou právní ochranu uvedené v ?látku 47 [Listiny] takové vnitrostátní ustanovení, jako je ?l. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO?
- 2) Jsou platby úrok? podle ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice [2003/49] rozd?lováním zisku, na které se vztahuje ?lánek 5 sm?rnice [2011/96]?
- 3) Lze na platby z bezúro?né záp?jky spadající do p?sobnosti ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice [2003/49], která je splatná 60 let po uzav?ení smlouvy, uplatnit ustanovení ?l. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3 a ?látku 5 sm?rnice [2011/96]?
- 4) P?ípouští ?lánek 49 a ?l. 63 odst. 1 a 2 [SFEU], ?l. 1 odst. 1 písm. b) a odst. 3 a ?lánek 5 sm?rnice [2011/96], jakož i ?l. 4 odst. 1 písm. d) sm?rnice [2003/49] taková vnitrostátní ustanovení, jako jsou ?l. 195 odst. 1, ?l. 200 odst. 2 [...] a ?l. 200a [odst. 1 a odst.] 5 bod 4 ZKPO (zrušený), ve zn?ní platném v dob? od 1. ledna 2011 do 1. ledna 2015, a ?l. 195 odst. 1, [odst.] 6 bod 3 a [odst.] 11 bod 4 ZKPO, ve zn?ní platném po 1. lednu 2015[?] [K]rom? toho, p?ípoušt?jí uvedené ?lánky zda?ovací praxi, podle níž neuhrazené úroky z bezúro?né záp?jky, která byla poskytnuta dce?iné spole?nosti-rezidentovi mate?skou spole?ností usazenou v jiném ?lenském stát? a je splatná za 60 let od 22. listopadu 2013, podléhají srážkové dani?
- 5) P?ípouští ?l. 3 písm. h) až j), ?l. 5 odst. 1 písm. a) a b), ?l. 7 odst. 1 a ?lánek 8 sm?rnice [2008/7] takové vnitrostátní ustanovení, jako je ?l. 16 [odst. 1 a odst.] 2 bod 3 a ?l. 195 odst. 1 ZKPO, týkající se uplatn?ní srážkové dan? z fiktivního p?íjmu z úrok? ur?ených v rámci bezúro?né záp?jky, která byla poskytnuta spole?nosti-rezidentovi spole?ností usazenou v jiném ?lenském

stát?, která je jediným vlastníkem kapitálu vydlužitele?

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

### **K předběžným otázkám**

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

### **K přípustnosti**

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

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

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

42 V projednávané věci je třeba úvodem zdůraznit, pokud jde o tvrzení vycházející z toho, že ustanovení směrnic 2003/49 a 2011/96, která jsou předmětem druhé až čtvrté otázky, jsou jasná, že vnitrostátnímu soudu není nijak zapovězeno, aby položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, o jejichž zodpovězení nelze podle názoru jednoho z účastníků převodního řízení rozumně pochybovat. I kdyby tomu tak bylo, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce obsahující takové otázky se přesto nestává nepřijatelnou (rozsudek ze dne 14. října 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, bod 26 a citovaná judikatura).

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

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

### ***K věci samé***

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

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

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

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

– *Ke směrnici 2003/49*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

58 Za těchto okolností není nutné rozhodovat o výkladu přechodných ustanovení obsažených

v přílohách VI oddílech 6 bodech 3 protokolu o přijetí a aktu oistoupení, která se týkají uplatnění této směrnice v Bulharsku.

– *Ke směrnici 2011/96*

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

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

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

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

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

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

– *Ke směrnici 2008/7*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

76 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda články 49 a 63 SFEU, čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) SEU, jakož i článek 47 Listiny musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví zdanění v podobě srážkové daně z fiktivních úroků, které by byla povinna zaplatit dceřiná společnost-резидент, již byla mateřskou společností-nerезidentem poskytnuta bezúročná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková daň vztahuje na hrubou výši těchto úroků, aniž by bylo možné v této fázi odečíst náklady

spojené s touto záležitostí, přičemž pro upřesnění uvedené srážkové daně a její případné vrácení je nezbytné následné podání žádosti v tomto smyslu.

– *K článkům 49 a 63 SFEU*

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

93 V projednávané věci tedy není sporu o tom, že pokud by společnost, která poskytla zápůjčku dotčenou ve věci v předvodním řízení, byla společností-rezidentem, nebyla by povinna

platit daň z fiktivních úroků vztahujících se k této záplýce, pokud by její finanční situace byla ztrátová, a byla by tudíž od počátku osvobozena od placení této daně, aniž by musela později žádat o přeplýet.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

109 Z druhého je tedy třeba zkoumat, zda vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení může být odvodněna dříve, jichž se v projednávané věci dovolávají některé zúčastněné.

110 V tomto ohledu žalovaná v původním řízení tvrdí, že v souladu se zásadou teritoriality jsou členské státy oprávněny zdanit příjmy dosažené na jejich území za účelem zajištění vyváženého rozdělení daňových pravomocí. Zejména při neexistenci harmonizačních opatření přijatých

Unii mají členské státy i nadále pravomoc vymezit kritéria důležitosti své daňové pravomoci. Bulharská vláda zdůrazňuje, že cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je boj proti daňovým únikům.

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

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

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

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

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

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

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

118 Pokud jde o otázku, zda vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení určitého cíle, společnost Viva Telecom Bulgaria na jednání tvrdila, že délka postupu při vrácení poplatku upraveného v článku 202a ZKPO je nepřiměřená, jelikož k případnému vrácení poplatku srážkové daní zaplaceného společností-резидентem z hrubé částky fiktivních úroků z bezúročné zápisů poskytnuté společností-

nerezidentem může dojít po uplynutí až tří let.

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

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

121 Za těchto okolností tato vnitrostátní právní úprava může být podle všeho odvodněna cíli spočívajícími v ochraně vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy a v zajištění účinnosti výběru daní za účelem zabránění daňovému úniku.

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

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

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

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

125 Na druhém místě, pokud jde o čl. 12 písm. b) SEU, Soudní dvůr rovněž rozhodl, že toto ustanovení, podle kterého vnitrostátní parlamenty přispívají k řádnému fungování Unie tím, že zajišťují dodržování zásady subsidiarity, opravňuje tyto parlamenty dohlížet na dodržování této zásady při výkonu pravomoci unijních orgánů, jakož i na řádné fungování Unie, a nevztahuje se tedy na vnitrostátní právní předpisy, nýbrž na návrhy unijních legislativních aktů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, bod 34).

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

127 Uvedený čl. 51 odst. 1 Listiny potvrzuje ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž se základní práva zaručená v právním řádu Unie uplatní ve všech situacích, které se řídí unijním právem, avšak nikoli mimo tyto situace (rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Okražna prokuratura –

Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C?393/19, EU:C:2021:8, bod 31 a citovaná judikatura).

128 Pokud tedy právní situace do p?sobnosti unijního práva nespádá, Soudní dv?r nemá pravomoc o ní rozhodnout a p?ípadn? dovolávaná ustanovení Listiny sama o sob? nemohou tuto pravomoc založit (rozsudek ze dne 14. ledna 2021, Okra?na prokuratura – Chaskovo a Apelativna prokuratura – Plovdiv, C?393/19, EU:C:2021:8, bod 32 a citovaná judikatura).

129 V projedn?vané v?ci vnitrostátní právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení nespádá z d?vod? uvedených v bodech 48 až 75 tohoto rozsudku do p?sobnosti sm?rnice 2003/49, 2011/96 a 2008/7. Krom? toho ?l. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO v rozsahu, v n?mž zavádí nevyvratitelnou domn?nku da?ového úniku, nespádá, jak vyplývá z bodu 87 tohoto rozsudku, do p?sobnosti ?lánku 63 SFEU, a v tomto ohledu tedy nespádá do p?sobnosti Listiny.

130 Z toho vyplývá, že není namíst? odpovídat p?edkládajícímu soudu v rozsahu, v n?mž se táže na výklad ?l. 5 odst. 4 a ?l. 12 písm. b) SEU, jakož i ?lánku 47 Listiny, jelikož je zjevné, že se tato ustanovení nepoužijí na situaci, na kterou se zam?uje tento soud.

– *Odpov?? na otázky týkající se výkladu primárního práva*

131 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba p?edkládajícímu soudu odpov?d?t, že ?lánek 63 SFEU ve sv?tle zásady proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví zdan?ní formou srážkové dan? z fiktivních úrok?, které by byla povinna zaplatit dce?iná spole?nost-rezident, již byla mate?skou spole?ností-nerezidentem poskytnuta bezúro?ná záp?jka, této mate?ské spole?nosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková da? vybírá z hrubé výše t?chto úrok?, aniž by bylo možné v této fázi ode?íst náklady spojené s touto záp?jkou, p?íemž pro p?epo?ítání uvedené srážkové dan? a její p?ípadné vrácení je nezbytné následné podání žádosti v tomto smyslu, pokud délka postupu stanoveného za tímto ú?elem touto vnitrostátní právní úpravou není nep?im?ená a p?eplatky jsou vráceny v?etn? úrok?.

## **K náklad?m ?ízení**

132 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 1 odst. 1 sm?rnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. ?ervna 2003 o spole?ném systému zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? ve spojení s ?l. 4 odst. 1 písm. d) této sm?rnice, ?lánkem 5 sm?rnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát?, ve zn?ní sm?rnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015, jakož i ?lánky 3 a 5 sm?rnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nep?ímých daních z kapitálových vklad? musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví zdan?ní v podob? srážkové dan? fiktivních úrok?, které by byla povinna zaplatit dce?iná spole?nost-rezident, již byla mate?skou spole?ností-nerezidentem poskytnuta bezúro?ná záp?jka, této mate?ské spole?nosti za tržních podmínek.**

2) **?lánek 63 SFEU ve sv?tle zásady proporcionality musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví zdan?ní formou srážkové dan? z fiktivních úrok?, které by byla povinna zaplatit dce?iná spole?nost-rezident, již byla mate?skou**

**společností-nerezidentem poskytnuta bezúroňná zápůjčka, této mateřské společnosti za tržních podmínek, pokud se tato srážková daň vybírá z hrubé výši těchto úroků, aniž by bylo možné v této fázi odečíst náklady spojené s touto zápůjčkou, přičemž pro přepočítání uvedené srážkové daně a její případné vrácení je nezbytné následně podání žádosti v tomto smyslu, pokud délka postupu stanoveného za tímto účelem touto vnitrostátní právní úpravou není nepřiměřená a poplatky jsou vráceny včetně úroků.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: bulharština.