

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pi?ta izba)

z dnia 24 lutego 2022 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatki – Podatek pobierany u ?ród?a od fikcyjnych odsetek zwi?zanych z nieoprocentowan? po?yczk? udzielon? b?d?cej rezydentem spó?ce zale?nej przez nieb?d?c? rezydentem spó?k? dominuj?c? – Dyrektywa 2003/49/WE – P?atno?? odsetek pomi?dzy powi?zаныmi spó?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich – Artyku? 1 ust. 1 – Zwolnienie z opodatkowania u ?ród?a – Artyku? 4 ust. 1 lit. d) – Wy??czenie niektórych p?atno?ci – Dyrektywa 2011/96/UE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Artyku? 1 ust. 1 lit. b) – Wyp?ata zysków przez b?d?c? rezydentem spó?k? zale?n? na rzecz nieb?d?cej rezydentem spó?ki dominuj?cej – Artyku? 5 – Zwolnienie z opodatkowania u ?ród?a – Dyrektywa 2008/7/WE – Gromadzenie kapita?u – Artyku? 3 – Wk?ad kapita?owy – Artyku? 5 ust. 1 lit. a) Zwolnienie z podatków po?rednich – Artyku?y 63 i 65 TFUE – Swobodny przep?yw kapita?u – Opodatkowanie kwoty brutto fikcyjnych odsetek – Procedura odzyskania w celu odliczenia kosztów zwi?zanych z udzieleniem po?yczki i ewentualnego zwrotu – Odmienne traktowanie – Uzasadnienie – Zrównowa?ony rozdzia? w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi – Skuteczno?? poboru podatku – Zwalczanie unikania opodatkowania

W sprawie C?257/20

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Varhoven administrativen sad (naczelny s?d administracyjny, Bu?garia) postanowieniem z dnia 4 maja 2020 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 9 czerwca 2020 r., w post?powaniu:

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD

przeciwko

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

przy udziale:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

TRYBUNA?U (pi?ta izba),

w sk?adzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybuna?u, pe?ni?cy obowi?zki s?dziego pi?tej izby, C. Lycourgos, prezes czwartej izby, I. Jarukaitis i M. Ileši?, s?dziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówna administratorka,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 czerwca 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu „Viva Telecom Bulgaria” EOOD – początkowo, D. Yordanov, M. Emanuilov, i S. Hristozova-Yordanova, a następnie Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov, D. Dimitrova, advokaci,
- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia – N. Kalistratov i M. Bakalova, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu bułgarskiego – T. Tsingileva i L. Zaharieva, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i Y. Marinova, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 września 2021 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE, a także art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), art. 49 i 63 TFUE, art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiżzonymi spółkami różnymi państw członkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49), art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 oraz art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnymi państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. (Dz.U. 2015, L 21, s. 1), (zwanej dalej „dyrektywą 2011/96”), art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. 2008, L 46, s. 11), sekcji 6 pkt 3 załącznika VI do Protokołu dotyczącego warunków i uzgodnień w sprawie przyjęcia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 29, zwany dalej „protokołem przyjęcia”) oraz sekcji 6 pkt 3 załącznika VI do Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowania w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203, zwanego dalej „aktem przystąpienia”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, spółką z siedzibą w Sofii (Bułgaria), a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji odwoła i praktyk w zakresie opodatkowania i zabezpieczenia społecznego w Sofii, Bułgaria) w przedmiocie opodatkowania w drodze poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki udzielonej Viva Telecom Bulgaria przez spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo Unii

Przystąpienie Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej

3 Artykuł 20 protokołu przyjęcia i art. 23 aktu przystąpienia dotyczące środków przejściowych stanowią, że środki wymienione w załączniku VI do tego protokołu i w załączniku VI do tego aktu mają zastosowanie do Republiki Bułgarii na warunkach określonych w tych

za??cznikach.

4 Wspomniane za??czniki, zatytu?owane, odpowiednio, „Wykaz, o którym mowa w art. 20 [p]rotoko?u: ?rodki przej?ciowe – Bu?garia” i „Wykaz, o którym mowa w art. 23 [a]ktu [p]rzyst?pienia: ?rodki przej?ciowe dotycz?ce Bu?garii” dotycz? – w punktach 3 zawartych w ich sekcjach 6, zatytu?owanych „Podatki” – dyrektywy 2003/49, zmienionej dyrektyw? Rady 2004/76/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. (Dz.U. 2004, L 157, s. 106), i stanowi?, w ten sam sposób, co nast?puje:

„Bu?garii zezwala si? na niestosowanie przepisów artyku?u 1 [dyrektywy 2003/49] do dnia 31 grudnia 2014 r. Podczas tego okresu przej?ciowego stawka podatku w odniesieniu do wyp?at odsetek lub nale?no?ci licencyjnych dokonanych na rzecz spó?ki powi?zanej pa?stwa cz?onkowskiego lub na rzecz sta?ego zak?adu spó?ki powi?zanej innego pa?stwa cz?onkowskiego znajduj?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim nie mo?e przekracza? 10% do dnia 31 grudnia 2010 roku oraz 5% w kolejnych latach do dnia 31 grudnia 2014 roku”.

Dyrektywa 2003/49

5 Motywy 1–4 dyrektywy 2003/49 maj? nast?puj?ce brzmienie:

„(1) W ramach jednolitego rynku maj?cego cechy rynku krajowego transakcje mi?dzy spó?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich nie powinny podlega? bardziej niekorzystnym warunkom podatkowym ni? warunki stosowane do tych samych transakcji przeprowadzanych mi?dzy spó?kami tego samego pa?stwa cz?onkowskiego.

(2) Wymaganie to nie jest obecnie spe?nione w odniesieniu do odsetek oraz nale?no?ci licencyjnych; krajowe ustawodawstwa podatkowe zwi?zane, tam gdzie jest to stosowne, z umowami dwustronnymi i wielostronnymi nie zawsze mog? zapewni?, aby podwójne opodatkowanie by?o zniesione oraz ich zastosowanie cz?sto powoduje w odniesieniu do zainteresowanych spó?ek uci??liwe formalno?ci administracyjne oraz problemy w zakresie przep?ywu ?rodków pieni??nych.

(3) Niezb?dne jest zapewnienie, aby odsetki oraz nale?no?ci licencyjne by?y opodatkowane w pa?stwie cz?onkowskim tylko raz.

(4) Zniesienie opodatkowania odsetek oraz nale?no?ci licencyjnych w pa?stwie cz?onkowskim, w którym powstaj?, pobieranego przez potr?cenie u ?ród?a lub poprzez jego naliczenie, jest najbardziej w?a?ciwym ?rodkiem zniesienia wymienionych formalno?ci i problemów oraz zapewnienia równo?ci traktowania w zakresie opodatkowania mi?dzy transakcjami krajowymi a transgranicznymi; zniesienie takich podatków jest szczególnie niezb?dne w zakresie takich p?atno?ci dokonywanych mi?dzy spó?kami powi?zanymi ró?nych pa?stw cz?onkowskich, jak równie? mi?dzy sta?ymi zak?adami takich spó?ek”.

6 Artyku? 1 tej dyrektywy, zatytu?owany „Zakres i procedura”, stanowi:

„1. Odsetki lub nale?no?ci licencyjne powstaj?ce w pa?stwie cz?onkowskim s? zwolnione z wszelkich podatków na?o?onych na te p?atno?ci w tym pa?stwie przez potr?cenie u ?ród?a lub przez naliczenie, pod warunkiem ?e w?a?ciciel odsetek lub nale?no?ci licencyjnych jest spó?k? innego pa?stwa cz?onkowskiego lub sta?ym zak?adem spó?ki pa?stwa cz?onkowskiego znajduj?cym si? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

2. P?atno?? dokonany przez spó?k? pa?stwa cz?onkowskiego lub przez zak?ad sta?y znajduj?cy si? w innym pa?stwie cz?onkowskim uznaje si? za powsta?? w tym pa?stwie

członkowskim, zwanym dalej »państwem rodzajem«.

[...]

4. Spółka państwa członkowskiego uznaje się za wierzyciela [beneficjenta] odsetek lub należności licencyjnych tylko wtedy, gdy otrzymuje ona te płatności dla własnej korzyści i nie jako pośrednik, taki jak przedstawiciel, powiernik lub upoważniony sygnatariusz, na rzecz innych osób.

[...]”.

7 Artykuł 2 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Definicja odsetek oraz należności licencyjnych”, stanowi, co następuje:

„Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) pojęcie »odsetki« oznacza przychód z wszelkiego rodzaju roszczeń, zabezpieczonych hipotek lub nie, oraz uprawniających lub nie do udziału w zyskach dłużnika, w szczególności przychód z papierów wartościowych oraz przychód z obligacji, łącznie z premiami oraz nagrodami związanymi z takimi papierami wartościowymi, obligacjami. Kary [za] opóźnienia w płatnościach nie są uznawane za odsetki;

[...]”.

8 Artykuł 4 tej dyrektywy, noszący tytuł „Wyłączenie płatności jako odsetek i należności licencyjnych”, stanowi:

„1. Państwo rodzajem nie jest zobowiązane do zapewnienia korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy w następujących przypadkach:

a) płatności, które są uznawane za podział zysków lub jako zwrot kapitału zgodnie z prawem państwa rodzajem;

[...]

d) płatności wynikające z wierzytelności, wobec których nie przewiduje się spłaty kwoty głównej lub też ich zwrot ma nastąpić później niż 50 lat po dacie emisji.

2. W przypadku gdy z powodu szczególnych powódów między płatnikiem a wierzycielem odsetek lub należności licencyjnych, lub między jednym z nich a osobą trzecią, kwota odsetek lub należności licencyjnych przekracza kwotę, która mogłaby być zaakceptowana przez płatnika oraz wierzyciela [beneficjenta] tych płatności w przypadku braku takiego powódzenia, przepisy niniejszej dyrektywy stosuje się tylko do tej ostatniej kwoty, jeżeli istnieje”.

Dyrektywa 2008/7

9 W myśl art. 3 dyrektywy 2008/7, zatytułowanego „Wkład kapitałowy”:

„Na użytek niniejszej dyrektywy i z zastrzeżeniem art. 4 za »wkłady kapitałowe« uważa się następujące operacje:

[...]

h) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą

zwiększy wartość udziałów spółki;

i) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;

j) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, wspólnika lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem, że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki”.

10 Artykuł 5 wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Operacje niepodlegające podatkowi pośredniemu”, przewiduje w ust. 1:

„Państwa członkowskie nie nakładają na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie w odniesieniu do:

a) wkładów kapitałowych;

b) pożyczek, świadczenia usług w ramach wkładów kapitałowych;

[...]”.

Dyrektywa 2011/96

11 Motywy 3–6 dyrektywy 2011/96 mają następujące brzmienie:

(3) Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

(4) Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędną jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

(5) Taka konsolidacja spółek może prowadzić do powstawania grup kapitałowych składających się ze spółek dominujących i spółek zależnych.

(6) Przed wejściem w życie dyrektywy [Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6)] przepisy podatkowe regulujące stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich znacznie się różniły i były, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż przepisy mające zastosowanie do spółek dominujących i zależnych tego samego państwa członkowskiego. Współpraca między spółkami różnych państw członkowskich była tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego. Niezbędne było zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii”.

12 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/96:

„Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

[...]

b) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego przekazują spółkom innych państw członkowskich, wobec których są zależne;

[...]”.

13 Artykuł 5 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu”.

Prawo bułgarskie

14 Artykuł 1 pkt 4 Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DV nr 105 z dnia 22 grudnia 2006 r.), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. (zwanej dalej „ZKPO”), stanowi:

„Niniejsza ustawa reguluje opodatkowanie dochodów objętych jej zakresem, uzyskanych w Republice Bułgarii przez osoby prawne bądźce rezydentami lub niebądźce rezydentami”.

15 Zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 ZKPO:

„1. Zyski podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

2. Dochody osób prawnych bądźcych rezydentami lub niebądźcych rezydentami, o których mowa w niniejszej ustawie, podlegają podatkowi pobieranemu u źródła”.

16 Artykuł 12 ust. 5 ZKPO stanowi:

„Następujące dochody pochodzą ze źródła krajowego, jeżeli są uzyskiwane przez osoby prawne bądźce rezydentami lub przedsiębiorców indywidualnych bądźcych rezydentami, przez osoby prawne niebądźce rezydentami lub przedsiębiorców indywidualnych niebądźcych rezydentami za pośrednictwem stałego zakładu lub konkretnej siedziby, lub jeżeli są wypłacane osobom prawnym niebądźcym rezydentami przez osoby fizyczne bądźce rezydentami lub przez osoby fizyczne niebądźce rezydentami posiadające konkretne miejsce zamieszkania:

1) odsetki, w tym odsetki zawarte w ratach leasingowych;

[...].

17 Artyku? 16 ZKPO, zatytu?owany „Unikanie opodatkowania”, w brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2010 r. stanowi:

„1. [...] Gdy co najmniej jedn? transakcj?, w tym mi?dzy niepowi?zanymi podmiotami, zawarto na warunkach, których wykonanie skutkuje unikni?ciem opodatkowania, podstaw? opodatkowania okre?la si? bez wz?cia pod uwag? tych transakcji, niektórych z ich warunków lub ich formy prawnej, lecz bierze si? pod uwag? podstaw? opodatkowania, która powsta?aby przy dokonaniu zwyk?ej transakcji danego rodzaju po cenach rynkowych, skierowanej na osi?gni?cie tego samego rezultatu gospodarczego, lecz która to transakcja nie skutkowa?aby unikni?ciem opodatkowania.

2. Za unikanie opodatkowania uwa?a si? tak?e:

[...]

3) otrzymanie lub udzielenie kredytów z oprocentowaniem ró?ni?cym si? od oprocentowania rynkowego w chwili zawarcia transakcji, w tym w wypadkach po?yczek nieoprocentowanych lub innej tymczasowej nieodp?atnej pomocy finansowej, a tak?e umorzenie kredytów lub sp?ata na w?asny rachunek kredytów niezwi?zanych z dzia?alno?ci?;

[...].

18 Artyku? 20 ZKPO, zatytu?owany „Stawki opodatkowania”, stanowi:

„Stawka podatkowa podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 10%”.

19 Artyku? 195 ZKPO, zatytu?owany „Opodatkowanie podatkiem u ?ród?a osób nieb?d?cych rezydentami”, przewiduje w brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2015 r.:

„1. [...] Dochody zagranicznych osób prawnych ze ?róde? w kraju [...] podlegaj? opodatkowaniu podatkiem u ?ród?a, który jest ostateczny.

2. [...] Podatek okre?lony w ust. 1 pobieraj? krajowe osoby prawne b?d?ce rezydentami, [...] które wyp?acaj? dochody osobom prawnym nieb?d?cym rezydentami [...].

[...]

6. [...] Nie podlegaj? opodatkowaniu podatkiem u ?ród?a:

[...]

3) dochody z odsetek, nale?no?ci licencyjnych i z tytu?u praw autorskich, na warunkach okre?lonych w ust. 7–12;

[...].

7. [...] Dochody z odsetek, nale?no?ci licencyjnych i z tytu?u praw autorskich nie podlegaj? opodatkowaniu podatkiem u ?ród?a, gdy jednocze?nie s? spe?nione nast?puj?ce warunki:

[...]

11. [...] Punkty 7, 8, 9 i 10 nie mają zastosowania do:

1) dochodów stanowiących podział zysku lub zwrot kapitału;

[...]

4) dochodów z wierzytelności z tytułu dźugu, przy których nie ma klauzuli dotyczącej zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji dźugu;

[...]

7) dochodów z transakcji, których zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów jest unikanie opodatkowania”.

20 Artykuł 199 ZKPO, zatytułowany „Podstawa opodatkowania podatkiem u ródźa od dochodów osób niebźdźcych rezydentami”, stanowi w ust. 1:

„Podstawę opodatkowania dla celów okreźlenia podatku pobieranego u ródźa w odniesieniu do dochodów okreźlonych w art. 195 ust. 1 jest wysokość brutto tych dochodów [...]”.

21 Artykuł 200 ZKPO, zatytułowany „Stawki opodatkowania”, w ust. 2, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., stanowi:

„[...] Stawka podatku dochodowego okreźlonego w art. 195 wynosi 10%, z wyjązieniem wypadków okreźlonych w art. 200”.

22 Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r. przepis ten zostaź zmieniony w następujący sposób:

„[...] Stawka podatku dochodowego okreźlonego w art. 195 wynosi 10%”.

23 Artykuł 200a ZKPO, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., zmienionym i uzupełnionym od dnia 1 stycznia 2014 r., przewidywaź do dnia jego uchylecia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r.:

„1. Stawka podatku dochodowego od dochodu z odsetek, naleźności licencyjnych i z tytułu praw autorskich wynosi 5%, gdy jednocześnie sź speźnione następujące warunki:

[...]

5. Ustępy 1–4 nie mają zastosowania do:

[...]

1) dochodów stanowiących podział zysku lub zwrot kapitału;

[...]

4) dochodów z wierzytelności z tytułu dźugu, przy których nie ma klauzuli dotyczącej zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji dźugu;

[...]”.

24 Artyku? 202a ZKPO, zatytu?owany „Ponowne obliczenie podatku pobieranego u ?ród?a”, w brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2010 r., stanowi w ust. 1–4:

„1. [...] Osoba prawna nieb?d?ca rezydentem, która jest rezydentem podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej lub innego pa?stwa b?d?cego stron? Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3)], ma prawo do ponownego obliczenia podatku pobieranego u ?ród?a w odniesieniu do dochodów, o których mowa w art. 12 ust. 2, 3, 5 i 8. Je?eli osoba nieb?d?ca rezydentem wybiera przeliczenie podatku pobranego u ?ród?a, owo ponowne obliczenie obejmuje wszystkie dochody, o których mowa w art. 12 ust. 2, 3, 5 i 8, uzyskane w danym roku podatkowym.

2. Je?eli osoba nieb?d?ca rezydentem wybiera ponowne obliczenie podatku pobranego u ?ród?a w odniesieniu do uzyskiwanych przez ni? dochodów, przeliczony podatek jest równy podatkowi dochodowemu od osób prawnych, który by?by nale?ny od tych dochodów, gdyby uzyska?a je osoba prawna b?d?ca rezydentem. Je?eli osoba nieb?d?ca rezydentem ponios?a wydatki zwi?zane z dochodami w rozumieniu zdania pierwszego, od których by?by nale?ny podatek od wydatków, gdyby zrealizowa?a je osoba prawna b?d?ca rezydentem, kwot? ponownie obliczonego podatku powi?ksza si? o ten podatek.

3. Je?eli kwota podatku pobieranego u ?ród?a, o którym mowa w art. 195 ust. 1, przekracza kwot? podatku ponownie obliczonego zgodnie z ust. 2, ró?nica podlega zwrotowi do wysoko?ci podatku pobieranego u ?ród?a, przewidzianego w art. 195 ust. 1, którego osoba nieb?d?ca rezydentem nie mo?e odliczy? od podatku nale?nego w pa?stwie swojej siedziby.

4. W z?o?onej rocznej deklaracji podatkowej nale?y wskaza?, czy dokonuje si? wyboru ponownego obliczenia podatku pobieranego u ?ród?a. Osoba nieb?d?ca rezydentem sk?ada deklaracj? podatkow? do Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytu?u sk?adek zabezpieczenia spo?ecznego w Sofii, Bu?garia] do dnia 31 grudnia roku nast?puj?cego po roku uzyskania dochodów”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

25 W dniu 22 listopada 2013 r. „Viva Telecom Bulgaria” EAD, w której prawa wst?pi?a „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, zawar?a jako po?yckobiorca umow? po?yczki ze swoim jedynym akcjonariuszem, a mianowicie InterV Investment Sàrl, spó?k? z siedzib? w Luksemburgu, w której to umowie ostatnia z wymienionych spó?ek jako po?yckodawca udzieli?a jej nieoprocentowanej po?yczki z terminem sp?aty, który mia? nast?pi? 60 lat od dnia wej?cia w ?ycie tej umowy. Wspomniana umowa przewidywa?a, ?e obowi?zek sp?aty po?yczki przez po?yckobiorc? wygasa w dowolnym momencie po dacie przyznania finansowania, je?eli po?yckobiorca zdecyduje si? wnie?? wk?ad niepieni??ny do swojego kapita?u odpowiadaj?cy kwocie po?yczki do sp?aty, zgodnie z warunkami okre?lonymi w tej umowie.

26 Decyzj? z dnia 16 pa?dziernika 2017 r. Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (terytorialna dyrekcja krajowej agencji przychodów skarbowych, Bu?garia, zwana dalej „organem podatkowym”) wyda?a decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego Viva Telecom Bulgaria, zobowi?zuj?c j? na podstawie art. 195 ZKPO do zap?aty podatku u ?ród?a w zwi?zku z udzielon? jej przez InterV Investment po?yck? za okres od dnia 14 lutego 2014 r. do dnia 31 marca 2015 r.

27 Po ustaleniu, ?e w dniu kontroli podatkowej po?yczka nie zosta?a przekszta?cona na kapita?, a po?yckobiorca nie sp?aca? tej po?yczki ani nie p?aci? odsetek, organ podatkowy

stwierdzi? istnienie transakcji skutkuj?cej unikni?ciem opodatkowania w rozumieniu art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO. Organ podatkowy ustali? w swej decyzji rynkow? stop? oprocentowania, na podstawie której nale?a?o obliczy? odsetki niezap?acone przez po?yckobiorc?, a nast?pnie pobra? od nich podatek u ?ród?a w wysoko?ci 10%.

28 W dniu 20 grudnia 2017 r. strona pozwana w post?powaniu g?ównym oddali?a odwo?anie wniesione przez Viva Telecom Bulgaria od tej decyzji.

29 Wyrokiem z dnia 29 marca 2019 r. Administrativen sad Sofia (s?d administracyjny w Sofii, Bu?garia), do którego spó?ka ta wnios?a skarg? maj?c? na celu podwa?enie zgodno?ci z prawem decyzji z dnia 16 pa?dziernika 2017 r., oddali? ow? skarg?, uznaj?c, ?e sporna w post?powaniu g?ównym po?yczka by?a sk?adnikiem finansowych aktywów tej spó?ki, który wygenerowa? zysk ze wzgl?du na niep?acenie odsetek, podczas gdy po?yckodawca ze swojej strony poniós? strat? finansow? z uwagi na niepobieranie tych odsetek. Zdaniem tego s?du kwota po?yczki zosta?a wykorzystana na sp?at? okre?lonych zobowi?za? finansowych po?yckobiorcy, o których mowa w umowie po?yczki, a zatem nie stanowi?a elementu kapita?u w?asnego.

30 Viva Telecom Bulgaria wnios?a skarg? kasacyjn? do s?du odsy?aj?cego, Varhoven administrativen sad (naczelnego s?du administracyjnego, Bu?garia) zmierzaj?c? do uchylenia tego wyroku.

31 Na poparcie tej skargi spó?ka ta podnios?a, ?e podatek u ?ród?a zosta? pobrany od fikcyjnego dochodu z odsetek, bez uwzgl?dnienia wykazanego istnienia interesu handlowego przy udzielaniu nieoprocentowanej po?yczki. Utrzymuje ona równie?, ?e nie dysponowa?a ?rodkami pozwalaj?cymi na sp?at? odsetek od spornej w post?powaniu g?ównym po?yczki, a w dniu zawarcia umowy dotycz?cej tej po?yczki InterV Investment by?a jednoosobowym w?a?cicielem kapita?u. Podnios?a równie?, ?e art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO jest sprzeczny z orzecznictwem Trybuna?u, poniewa? nie umo?liwia stronom po?yczki wykazania istnienia wa?nych gospodarczych wzgl?dów zwi?zanych z udzieleniem nieoprocentowanej po?yczki.

32 Pomocniczo Viva Telecom Bulgaria podnios?a, ?e poniewa? Republika Bu?garii skorzysta?a z mo?liwo?ci przewidzianej w art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, pozwalaj?cej pa?stwom cz?onkowskim na wy?czenie z zakresu stosowania tej dyrektywy odsetek od po?ycek, które traktuj? one podatkowo jako dochody wynikaj?ce z instrumentów kapita?owych, zastosowanie znajduje dyrektywa 2011/96, która dotyczy tego rodzaju dochodów. Tymczasem zgodnie z art. 5 tej dyrektywy zyski, które spó?ka zale?na b?d?ca rezydentem wyp?aca swojej spó?ce dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem, s? zwolnione z podatku u ?ród?a. Podnosi równie?, ?e sporna w post?powaniu g?ównym po?yczka stanowi wk?ad kapita?owy w rozumieniu art. 3 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7, który zgodnie z art. 5 tej dyrektywy nie powinien podlega? ?adnemu podatkowi po?redniemu.

33 Varhoven administrativen sad (naczelný s?d administracyjny) zastanawia si? w pierwszej kolejno?ci nad tym, czy art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO jest zgodny z zasad? proporcjonalno?ci przewidzian? w art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz z ustanowionym w art. 47 karty prawem do skutecznego ?rodka prawnego. Ów przepis krajowy przewiduje bowiem niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania w przypadku udzielenia nieoprocentowanej po?yczki zarówno pomi?dzy osobami powi?zanymi, jak i niepowi?zanymi, przy czym ani po?yckodawca ani po?yckobiorca nie mog? obali? tego domniemania. Tymczasem w przypadku spó?ek powi?zanych wzgl?dy ekonomiczne zwi?zane z interesami danej grupy mog? uzasadnia? wniosek o udzieleniu takiej po?yczki.

34 W drugiej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad zakresem dyrektyw 2003/49 i 2011/96. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, wdro?onej co do zasady przez

Republik? Bu?garii przed dniem 1 stycznia 2015 r., z art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO, oraz po tej dacie, z art. 195 ust. 6 pkt 3 i art. 195 ust. 11 pkt 4 ZKPO, pa?stwo cz?onkowskie ?ród?a nie mo?e korzysta? z mo?liwo?ci tej dyrektywy w przypadku p?atno?ci wynikaj?cych z wiarytelno?ci nieprzewiduj?cych zwrotu kwoty g?ównej lub w przypadku których zwrot jest wymagalny po up?ywie 50 lat od daty emisji. Powstaje zatem pytanie, czy takie p?atno?ci nale?y uzna? za wyp?at? zysków, która, je?eli jest dokonywana przez spó?k? zale?n? b?d?c? rezydentem na rzecz jej spó?ki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem, powinna by? zwolniona z podatku u ?ród?a na podstawie art. 1 i 5 dyrektywy 2011/96.

35 W trzeciej kolejno?ci s?d ten zastanawia si?, czy udzielenie nieoprocentowanej po?yczki spó?ce b?d?cej rezydentem przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem, podlegaj?cej od dnia 1 stycznia 2010 r. opodatkowaniu podatkiem u ?ród?a na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 3 oraz art. 195 ZKPO, nale?y uzna? za wk?ad kapita?owy w rozumieniu art. 3 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7, który w konsekwencji powinien podlega? przepisom tej dyrektywy, a w szczególno?ci jej art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8.

36 W czwartej i ostatniej kolejno?ci wspomniany s?d zastanawia si? nad wp?ywem przepisów przej?ciowych zawartych w protokole przyj?cia i akcie przyst?pienia, których odpowiednie postanowienia znajduj? si? w ich za??cznikach VI – sekcjach 6 pkt 3, i przewiduj?, ?e Republika Bu?garii by?a uprawniona do niestosowania art. 1 dyrektywy 2003/49 do dnia 31 grudnia 2014 r., wyja?niaj?c jednocze?nie, ?e w owym okresie przej?ciowym stawka podatku od sp?at odsetek dokonanych mi?dzy innymi na rzecz spó?ki powi?zanej z innym pa?stwem cz?onkowskim nie mo?e przekracza? 5% w okresie od 31 grudnia 2010 r. do 31 grudnia 2014 r. Artyku? 200 ust. 2 i art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO w brzmieniu obowi?zuj?cym w 2014 r. s? bowiem sprzeczne z tymi przepisami, poniewa? przewiduj? opodatkowanie u ?ród?a w wysoko?ci 10%.

37 W tych okoliczno?ciach Varhoven administrativen sad (naczelny s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasada proporcjonalno?ci okre?lona w art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) [TUE] i prawo do skutecznej ochrony s?dowej okre?lone w art. 47 [karty] dopuszczaj? uregulowanie krajowe takie jak art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO?

2) Czy p?atno?ci odsetek okre?lone w art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49] stanowi? podzia? zysku, do którego ma zastosowanie art. 5 dyrektywy [2011/96]?

3) Czy do p?atno?ci w ramach nieoprocentowanej po?yczki z 60?letnim terminem sp?aty po zawarciu umowy, obj?tej art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49], maj? zastosowanie uregulowania zawarte w art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy [2011/96]?

4) Czy art. 49 i art. 63 ust. 1 i 2 [TFUE], art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy [2011/96] oraz art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy [2003/49] dopuszczaj? uregulowanie krajowe takie jak art. 195 ust. 1, art. 200 ust. 2 [...] i art. 200? ust. 1 oraz art. 200? ust. 5 pkt 4 ZKPO (uchylony) w brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 1 stycznia 2015 r., a tak?e art. 195 ust. 1, art. 195 ust. 6 pkt 3 i art. 195 ust. 11 pkt 4 ZKPO w brzmieniu obowi?zuj?cym po dniu 1 stycznia 2015 r. oraz praktyk? podatkow?, w ramach któr[ej] opodatkowaniu u ?ród?a podlegaj? niezap?acone odsetki od udzielonej przez spó?k? dominuj?c? z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim krajowej spó?ce nieoprocentowanej po?yczki z 60?letnim terminem p?atno?ci od dnia 22 listopada 2013 r.?

5) Czy art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy [2008/7] dopuszczaj? uregulowania krajowe takie jak art. 16 ust. 1, art. 16 ust. 2 pkt 3 i art. 195 ust. 1 ZKPO, odnosz?ce

si? do opodatkowania u ?ród?a fikcyjnego dochodu z odsetek okre?lonych w odniesieniu do po?yczki nieoprocentowanej udzielonej krajowej spó?ce przez spó?k? z innego pa?stwa cz?onkowskiego b?d?c? jednoosobowym w?a?cicielem kapita?u po?yczkobiorcy?

6) Czy transpozycja dyrektywy [2003/49] po 2011 r. – przed up?ywem okresu przej?ciowego okre?lonego w za??czniku VI, rozdzia? „Polityka podatkowa”, pkt 3 aktu [przyst?pienia] – do art. 200 ust. 2, art. 200? ust. 1 i art. 200? ust. 5 pkt 4 ZKPO z 10?procentow? stawk? podatkow?, zamiast przewidzianej w akcie [przyst?pienia] i protokole [przyj?cia] maksymalnej 5?procentowej stawki podatkowej, narusza zasad? pewno?ci prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwa??”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

38 W swoich sze?ciu pytaniach, które cz??ciowo pokrywaj? si?, s?d odsy?aj?cy zastanawia si? zasadniczo nad wyk?adni?, po pierwsze, prawa wtórnej Unii wynikaj?cego, odpowiednio, z dyrektyw 2003/49 (pytania drugie, trzecie i szóste), 2011/96 (pytania drugie i czwarte) i 2008/7 (pytanie pi?te), a po drugie, prawa pierwotnej Unii wynikaj?cego, odpowiednio, z art. 49 i 63 TFUE (pytanie czwarte), z art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz z art. 47 karty (pytanie pierwsze).

W przedmiocie dopuszczalno?ci

39 Strona pozwana w post?powaniu g?ównym uwa?a, ?e pytania prejudycjalne od drugiego do czwartego s? niedopuszczalne. Pytania te dotycz? bowiem przepisów prawa Unii, a mianowicie art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49, a tak?e art. 1 ust. 1 lit. b) i art. 1 ust. 3 oraz art. 5 dyrektywy 2011/96, które nie s? niejasne. Ponadto przepisy te nie pozostaj? w ?adnym zwi?zku z kwalifikacj? prawn? dokonanej przez organ podatkowy w decyzji b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego. Decyzja ta nak?ada bowiem obowi?zek poboru podatku u ?ród?a nie z tytu?u wyp?at dywidend lub zysków w rozumieniu dyrektywy 2011/96, lecz z powodu istnienia unikania opodatkowania w zwi?zku z zawarciem nieoprocentowanej po?yczki. Ponadto art. 200a ust. 3 pkt 4 ZKPO, który od dnia 1 stycznia 2011 r. sta? si? art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO, stanowi prawid?ow? transpozycj? art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49.

40 Rz?d bu?garski uwa?a ze swej strony, ?e pytania prejudycjalne drugie i trzecie s? niedopuszczalne, poniewa? nie maj? zwi?zku z okoliczno?ciami sporu w post?powaniu g?ównym. Postanowienie odsy?aj?ce nie wskazuje bowiem, w jaki sposób wyk?adnia dyrektyw 2003/49 i 2011/96 mia?aby by? u?yteczna dla rozstrzygni?cia tego sporu.

41 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u jedynie do s?du krajowego, przed którym zawis? spór i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za maj?ce zapa?? rozstrzygni?cie, nale?y ocena z punktu widzenia specyfiki danej sprawy zarówno konieczno?ci orzeczenia prejudycjalnego dla wydania przez niego wyroku, jak i znaczenia dla sprawy pyta? kierowanych przez niego do Trybuna?u. W konsekwencji, je?li przedstawione pytania dotycz? wyk?adni lub wa?no?ci prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia. Wynika st?d, ?e pytania zadane przez s?dy krajowe korzystaj? z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa orzekania przez Trybuna? w przedmiocie pytania prejudycjalnego zadanego przez s?d krajowy jest mo?liwa tylko wtedy, gdy okazuje si?, ?e wyk?adnia, o któr? si? zwrócono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami co do stanu faktycznego lub prawnego niezbdnymi do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na wspomniane pytania (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Facebook Ireland i Schrems, C?311/18, EU:C:2020:559, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W niniejszym przypadku w pierwszej kolejno?ci nale?y podkre?li?, ?e je?eli chodzi o twierdzenia dotycz?ce jasno?ci przepisów dyrektyw 2003/49 i 2011/96 stanowi?cych przedmiot

pyta? od drugiego do czwartego, to nic nie zakazuje s?dowi krajowemu kierowania do Trybuna?u pyta? prejudycjalnych, na które odpowied?, zdaniem jednej ze stron w post?powaniu g?ównym, nie pozostawia ?adnych racjonalnych w?tpliwo?ci. W ten sposób, nawet je?eli tak by by?o, wniosek prejudycjalny zawieraj?cy takie pytanie nie staje si? przez to niedopuszczalny (wyrok z dnia 14 pa?dziernika 2021 r., *Viesgo Infraestructuras Energeticas*, C?683/19, EU:C:2021:847, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Ponadto nale?y stwierdzi?, ?e ?aden z elementów akt sprawy znajduj?cych si? w dyspozycji Trybuna?u nie pozwala stwierdzi?, ?e wnioskowana wyk?adnia dyrektyw 2003/49 i 2011/96 nie ma zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym lub ma charakter hipotetyczny z uwagi na to, ?e sporna w post?powaniu g?ównym decyzja nie zosta?a wydana na podstawie przepisów zawartych w tych dyrektywach lub ?e prawo krajowe jest z nimi zgodne. W rzeczywisto?ci bowiem we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym s?d odsy?aj?cy przedstawi? z wymagan? jasno?ci? powody, dla których uwa?a, ?e odpowied? na dotycz?ce owych przepisów prawa Unii pytania od drugiego do czwartego jest konieczna dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym, poniewa? zastosowane w tej decyzji opodatkowanie u ?ród?a zdaniem tego s?du mog?oby narusza? wspomniane dyrektywy.

44 Z powy?szego wynika, ?e pytania od drugiego do czwartego s? dopuszczalne.

Co do istoty

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, je?eli dana dziedzina jest przedmiotem wyczerpuj?cej harmonizacji na poziomie Unii, wszelkie przepisy krajowe reguluj?ce t? kwestii? podlegaj? ocenie na podstawie postanowie? owego ?rodka harmonizuj?cego, a nie postanowie? prawa pierwotnego (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *FENS*, C?305/17, EU:C:2018:986, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Nale?y zatem zbada? przede wszystkim pytania zadane przez s?d odsy?aj?cy w zakresie, w jakim dotycz? one wyk?adni dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7, a nast?pnie, wobec braku wyczerpuj?cej harmonizacji, pytania te w zakresie, w jakim dotycz? one, z jednej strony, art. 49 i 63 TFUE, a z drugiej, art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty.

Zakres stosowania dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7

47 Poprzez pytania prejudycjalne s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 w zwi?zku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy oraz w zwi?zku z odpowiednimi punktami 3 w sekcjach 6 za??czników VI do protoko?u przyj?cia i aktu przyst?pienia, art. 5 dyrektywy 2011/96 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/7 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu krajowemu przewiduj?cemu opodatkowanie w formie poboru podatku u ?ród?a fikcyjnych odsetek, jakie sp?ka zale?na b?d?ca rezydentem, której sp?ka dominuj?ca nieb?d?ca rezydentem udzieli?a nieoprocentowanej po?yczki, powinna by?a na warunkach rynkowych p?aci? tej ostatniej sp?ce.

– *Dyrektywa 2003/49*

48 Jak wynika z motywów 2–4 dyrektywy 2003/49, ma ona na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania odsetek i nale?no?ci licencyjnych przekazywanych mi?dzy powi?zanymi sp?kami z ró?nych pa?stw cz?onkowskich oraz poddanie tych p?atno?ci jednemu podatkowi w jednym pa?stwie cz?onkowskim, jako ?e zniesienie wszelkiego opodatkowania tych p?atno?ci w pa?stwie cz?onkowskim, z którego pochodz?, stanowi najlepszy sposób osi?gni?cia równego traktowania podatkowego transakcji krajowych i transakcji transgranicznych (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., *N Luxembourg 1 i in.*, C?115/16, C?118/16, C?119/16 i C?299/16,

EU:C:2019:134, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Zakres zastosowania dyrektywy 2003/49 określony w jej art. 1 ust. 1, obejmuje wobec tego zwolnienie z podatku odsetek i należności licencyjnych państw członkowskich, jeżeli beneficjentem tych państw jest spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim lub stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim, należące do spółki jednego z państw członkowskich (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym kontekście art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje w szczególności, że zapłacona odsetek jest zwolniona z podatku u źródła w państwie członkowskim, jeżeli beneficjent odsetek jest spółką innego państwa członkowskiego.

51 Trybunał podkreślił również, że ponieważ art. 2 lit. a) wspomnianej dyrektywy definiuje odsetki jako „przychód z wszelkiego rodzaju roszczeń”, tylko rzeczywisty beneficjent może otrzymywać odsetki stanowiące przychód z takich wierzytelności (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Pojęcie „beneficjenta odsetek” w rozumieniu dyrektywy 2003/49 należy zatem interpretować jako określenie podmiotu, który rzeczywiście korzysta na korzyść gospodarczej z państw członkowskich odsetek i który w związku z tym posiada uprawnienie do swobodnego decydowania o ich przeznaczeniu (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 88, 89, 122).

53 Pojęcie to nie powinno być tym samym rozumiane w znaczeniu technicznym (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 92).

54 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 58 opinii, gdy organ podatkowy określa fikcyjne odsetki od nieoprocentowanej pożyczki w celu ich opodatkowania, pożyczkodawca nie otrzymuje żadnych odsetek i nie może zostać w związku z tym uznany za „rzeczywistego beneficjenta” w rozumieniu orzecznictwa przedstawionego w pkt 51 niniejszego wyroku.

55 Z powyższego wynika, że fikcyjne odsetki określone przez organ podatkowy, takie jak omawiane w sprawie w postępowaniu głównym, nie mogą zostać uznane za zapłatę odsetek w rozumieniu art. 1 ust. 1 i art. 2 lit. a) dyrektywy 2003/49, w przeciwnym razie, że żadna państwa nie miałyby miejsca.

56 Z tego samego powodu takie odsetki nie mogą również należeć do zakresu art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, ponieważ przepis ten dotyczy „państw” wynikających z wierzytelności, wobec których nie przewiduje się spłaty kwoty głównej lub też ich zwrot ma nastąpić później niż 50 lat po dacie emisji.

57 W związku z tym dyrektywa 2003/49 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

58 W tych okolicznościach nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie wykazania przepisów przejściowych zawartych, odpowiednio, w sekcjach 6 pkt 3 załączników VI do protokołu przyłączenia i aktu przystąpienia, dotyczących stosowania tej dyrektywy w Bułgarii.

– *Dyrektywa 2011/96*

59 Zgodnie z motywami 3–6 dyrektywy 2011/96 jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku pobieranego u źródła oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takich dochodów na poziomie spółki dominującej w celu ułatwienia konsolidacji spółek na szczeblu Unii [wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo].

60 Dyrektywa ta służy w ten sposób zapewnieniu neutralności na przyszłości podatkowej wypłaty zysków przez spółki zależne z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W tym celu art. 1 ust. 1 lit. b) wspomnianej dyrektywy przewiduje, że ma ona zastosowanie do „podziału zysków” dokonanego w ramach stosunku transgranicznego przez spółki zależne na rzecz jej spółki dominującej, a art. 5 tej dyrektywy przewiduje ich zwolnienie z opodatkowania u źródła.

62 W tym względzie Trybunał orzekł już, że państwo członkowskie siedziby spółki może zgodnie z prawem traktować odsetki zapłacone przez tę spółkę spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim jako wypłatę zysków, jeżeli kwota tych odsetek przekracza kwotę, jaka została zapłacona w warunkach pełnej konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 87–89).

63 Z kolei określone przez organ podatkowy fikcyjne odsetki spółki będącej rezydentem w związku z nieoprocentowaną pożyczką zawartą między tą spółką a jej spółką dominującą niebędącą rezydentem nie mogą być uznane za wypłacone zyski, ponieważ w takim przypadku nie dochodzi do żadnej rzeczywistej spłaty odsetek między tymi spółkami.

64 W związku z tym dyrektywa 2011/96 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

– *Dyrektywa 2008/7*

65 Jak już wielokrotnie orzekł Trybunał, dyrektywa 2008/7 dokonała wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą poddać gromadzenie kapitału podatkowi pośrednim (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 Harmonizacja ta ma tym samym na celu wyeliminowanie w największym możliwym zakresie czynników, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału, a tym samym zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2015 r., Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, pkt 31).

67 W tym celu art. 5 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia spółek kapitałowych z wszelkich form podatku pośredniego od wkładów kapitałowych.

68 Zgodnie z art. 3 lit. h) wspomnianej dyrektywy pojęcie „wkładu kapitałowego” obejmuje zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale mogą zwiększyć wartość udziałów spółki.

69 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że udzielenie nieoprocentowanej pożyczki może stanowić wkład kapitałowy w rozumieniu tego przepisu, ponieważ taka pożyczka pozwala spółce będącej pożyczkobiorcą na dysponowanie kapitałem bez ponoszenia związanych z tym kosztów, że wynikające z tego oszczędności na odsetkach powodują zwiększenie aktywów spółki, umożliwiając wspomnianej spółce uniknięcie kosztów, jakie musiałaby ponieść, oraz że poprzez uwolnienie jej od tego kosztu taka pożyczka przyczynia się do wzmocnienia jej potencjału gospodarczego i w związku z tym powinna być postrzegana jako mogąca zwiększyć wartość udziałów spółki będącej beneficjentem (wyrok z dnia 17 września 2002 r., Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

70 Jednakże zgodnie z samym tytułem dyrektywy 2008/7 i brzmieniem jej art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywa ta zakazuje jedynie państwom członkowskim opodatkowania wkładów kapitałowych „podatkiem pośrednim”. W szczególności, jak podkreślił Trybunał, przewidziana przez wspomnianą dyrektywę harmonizacja nie dotyczy podatków bezpośrednich, które, tak jak podatek dochodowy od osób prawnych, należą co do zasady do kompetencji państw członkowskich, z zastrzeżeniem przestrzegania prawa Unii (wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, pkt 21; z dnia 18 stycznia 2001 r., P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, pkt 24).

71 Tym samym art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2008/7 nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku zwolnienia wkładów kapitałowych z opodatkowania wszelkimi formami podatku bezpośredniego.

72 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 168 opinii, pobór u źródła będący przedmiotem postępowania gównego należy uznać za podatek pośredni.

73 W rzeczywistości bowiem zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego oraz podstawą opodatkowania tego podatku, który wynika z zastosowania przepisów krajowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, jest dochód, jaki spółka dominująca niebędąca rezydentem musiałaby osiągnąć w warunkach rynkowych. W tym zakresie podatek ten jest podobny do bezpośredniego podatku dochodowego (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r., P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, pkt 26; a także z dnia 10 marca 2005 r., Optiver i in., C-22/03, EU:C:2005:143, pkt 33).

74 W związku z tym dyrektywa 2008/7 nie ma zastosowania do uregulowania krajowego takiego jak rozpatrywane w postępowaniu gównym.

– *Odpowiedź na pytania dotyczące wykładni dyrektyw 2003/49, 2011/96 i 2008/7*

75 Z uwagi na ogół powyższych rozważań odpowiedź, jakiej trzeba udzielić sędziwi odsyłającemu, brzmi następująco: art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 w związku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, art. 5 dyrektywy 2011/96 oraz art. 3 i 5 dyrektywy 2008/7 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byaby zobowiązana zapłacić na rzecz owej spółki dominującej na warunkach rynkowych.

W przedmiocie wykładni art. 49 i 63 TFUE, art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty

76 Poprzez pytania prejudycjalne sędziwi odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 i 63 TFUE, z jednej strony, oraz art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE, a także art. 47 karty, z drugiej

strony, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu przewidującemu opodatkowanie w formie poboru podatku u ródka fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieopodatkowanej pożyczki udzielonej przez jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, powinna być zapłaciła na warunkach rynkowych owej spółce dominującej, jeżeli opodatkowanie u ródka ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez możliwości odliczenia na tym etapie kosztów związanych z tą pożyczką, a złożenie takiego wniosku jest konieczne dla ponownego obliczenia wspomnianego opodatkowania u ródka i ewentualnego zwrotu podatku.

– *W przedmiocie art. 49 i 63 TFUE*

77 Ponieważ sąd odsyłający odnosi się jednocześnie do swobody przedsiębiorczości, jak i do swobodnego przepływu kapitału, ustanowionych odpowiednio w art. 49 i 63 TFUE, należy najpierw ustalić, która z tych dwóch swobód może zostać naruszona uregulowaniem krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

78 W tym względzie z dobrze utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że należy uwzględnić cel omawianego uregulowania (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

79 Również z zakresu zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości wynika, że uregulowanie krajowe, które ma być stosowane jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje spółki i określanie jej działalności (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 Z kolei przepisy krajowe, które mają być stosowane do udziałów nabytych jedynie w celu dokonania lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy badać wyjątkowo w świetle swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

81 Jeżeli chodzi o rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe, sąd odsyłający sam wskazuje we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO ma zastosowanie do nieoprocentowanych pożyczek udzielanych zarówno między spółkami powiżzonymi, jak i między spółkami niepowiżzonymi, a zatem niezależnie od posiadanej przez spółkę możliwości wywierania rzeczywistego wpływu na decyzje i działalność innej spółki, co znajduje zresztą potwierdzenie w brzmieniu ust. 1 tego artykułu, który dotyczy wyrażenia spółek niepowiżzowanych.

82 W takim przypadku okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, z których wynika, że spółka udzielająca pożyczki była w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych wyjątkowym akcjonariuszem spółki będącej pożyczkobiorcą, nie mają znaczenia dla ustalenia, czy sytuacja, której dotyczy ten spór, jest objęta zakresem tej czy innej swobody podstawowej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

83 W konsekwencji należy uznać, że ze względu na sam swój przedmiot uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym jest w przeważającym stopniu objęte zakresem swobodnego przepływu kapitału przewidzianego w art. 63 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 158 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 W tych okolicznościach, nawet jeżeliby przyjęto, że rozpatrywane uregulowanie krajowe

wywołuje skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknione konsekwencje ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i w żadnym przypadku nie uzasadniają autonomicznej analizy tych przepisów w świetle art. 49 TFUE (wyrok z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 51).

85 Należy zatem zbadać, czy wspomniane uregulowanie krajowe stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE, a jeśli tak, to czy ograniczenie to może być uzasadnione w świetle tego przepisu.

86 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do istnienia ograniczenia należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 63 ust. 1 TFUE zakazuje, jako ograniczenie w przepływie kapitału, środków mogących zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonywania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogących zniechęcać osoby będące rezydentami tych państw członkowskich do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 W tym względzie, zaskądajca, że art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO, co wynika z wykładni prawa krajowego, ustanawia niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania bez umożliwienia zainteresowanym, w szczególności w ramach skargi sądowej, przedstawienia dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych uzasadniających zawarcie nieoprocентовanych pożyczek, należy stwierdzić, że zasada ta ma zastosowanie w ten sam sposób do wszystkich nieoprocентовanych pożyczek, niezależnie od tego, czy dotyczą one spółek niebędących rezydentami. W związku z tym w odniesieniu do tej zasady przepis ten nie stanowi żadnego ograniczenia swobody przepływu kapitału objętej art. 63 TFUE.

88 Z kolei Trybunał orzekł już, że uregulowanie krajowe, na mocy którego spółka niebędąca rezydentem podlega opodatkowaniu w drodze podatku u źródła pobieranego przez spółkę będącą rezydentem z tytułu odsetek zapłaconych jej przez tę ostatnią spółkę bez możliwości odliczenia kosztów, takich jak koszty odsetek, bezpośrednio związanych z omawianą czynnością udzielenia pożyczki, podczas gdy taka możliwość odliczenia jest przyznawana spółkom będącym rezydentami otrzymującym odsetki od innych spółek będących rezydentami, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału (wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 175 i przytoczone tam orzecznictwo).

89 Tymczasem w niniejszej sprawie, o ile taka sama stawka opodatkowania w wysokości 10% ma zastosowanie niezależnie od tego, czy nieoprocентовana pożyczka jest zawierana wyłącznie pomiędzy spółkami będącymi rezydentami, czy również pomiędzy spółkami niebędącymi rezydentami, o tyle spółki będące rezydentami podlegają spornemu podatkowi w ramach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych od kwoty netto ich dochodów z fikcyjnych odsetek po odliczeniu ewentualnych kosztów bezpośrednio związanych z udzieleniem tej pożyczki, podczas gdy zgodnie z art. 195 ust. 1 i 2 oraz z art. 199 ZKPO spółki niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu u źródła od kwoty brutto ich dochodów z fikcyjnych odsetek bez możliwości odliczenia kosztów na tym etapie.

90 Nie ulega wątpliwości, że zgodnie z art. 202a ZKPO owe spółki niebędące rezydentami mogły złożyć wniosek w ciągu roku następującego po roku poboru podatku u źródła po to, aby podatek ten został ponownie obliczony w taki sposób, by odpowiadał on podatkowi, jaki należałby się od spółki będącej rezydentem. Owa procedura zwrotu pozwoliłaby im w ten sposób, z jednej strony, na odliczenie kosztów bezpośrednio związanych z rozpatrywaniem czynności pożytki, a z drugiej strony, na uzyskanie ewentualnego zwrotu nadwyżki podatku pobranego u źródła, względnie na uzyskanie zwolnienia z tego podatku w przypadku osiągnięcia strat.

91 Niemniej jednak, podczas gdy spółka będąca rezydentem może od razu odliczyć koszty bezpośrednio związane z dochodami z fikcyjnych odsetek, tak aby kwota podatku pobrana przez organ podatkowy odpowiadała bezpośrednio kwocie należnego podatku, to spółka niebędąca rezydentem może domagać się takiego uwzględnienia w ramach wspomnianej procedury zwrotu dopiero na późniejszym etapie, poprzez złożenie wniosku, po zapłaconiu podatku u źródła obliczonego od kwoty brutto swoich fikcyjnych odsetek.

92 Z powyższego wynika, że uregulowanie sytuacji podatkowej spółki niebędącej rezydentem następuje siłą rzeczy z opóźnieniem w stosunku do chwili, w której spółka będąca rezydentem powinna zapłacić po złożeniu deklaracji podatkowej podatek od kwoty netto swoich fikcyjnych odsetek.

93 Tak więc w niniejszej sprawie bezsporne jest, że jeżeli spółka, która udzieliła spornej w postępowaniu głównym pożytki, byłaby spółką będącą rezydentem, to w przypadku osiągnięcia przez nią strat nie byłaby ona zobowiązana do zapłaty podatku od fikcyjnych odsetek związanych z tą pożytką, a tym samym zostałaaby z góry zwolniona z zapłaty tego podatku bez obowiązku złożenia następnie wniosku o ponowne obliczenie jego wymiaru.

94 Należy stwierdzić, że takie odmienne traktowanie może przysporzyć korzyści spółkom będącym rezydentami, ponieważ skutkuje ono przynajmniej powstaniem po ich stronie korzyści w zakresie płynności finansowej w porównaniu ze spółkami niebędącymi rezydentami (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 28–34).

95 W konsekwencji uregulowanie krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

96 W związku z tym w drugiej kolejności należy zbadać, czy takie ograniczenie może zostać uznane za obiektywnie uzasadnione w świetle art. 65 ust. 1 i 3 TFUE.

97 Z przepisów tych wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić w swoich uregulowaniach krajowych rozróżnienie pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami, o ile rozróżnienie to nie będzie stanowiło arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., Autoridade Tributária e Aduaneira (Podatek od zysków kapitałowych z nieruchomości), C-388/19, EU:C:2021:212, pkt 34].

98 Należy zatem dokonać rozróżnienia między odmiennym traktowaniem dozwolonym na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE a arbitralną dyskryminacją zakazaną w ust. 3 tego samego artykułu. W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub aby było

ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego [zob. podobnie wyrok z dnia 18 marca 2021 r., *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Podatek od zysków kapita?owych z nieruchomości), C?388/19, EU:C:2021:212, pkt 35].

99 Je?eli chodzi, po pierwsze, o porównywalno?? sytuacji rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym, to strona pozwana w post?powaniu g?ównym w uwagach na pi?mie oraz rz?d bu?garski na rozprawie podnios?y, ?e odmienne traktowanie jest uzasadnione okoliczno?ci?, i? spółka nieb?d?ca rezydentem i spółka b?d?ca rezydentem znajduj? si? w sytuacjach obiektywnie odmiennych z punktu widzenia podatku dochodowego od osób prawnych, poniewa? pierwsza z nich, w odró?nieniu od drugiej, nie przedstawia finansowego wyniku ksi?gowego i podatkowego pozwalaj?cego na jej opodatkowanie tym podatkiem w Bu?garii.

100 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e w dziedzinie podatków bezpo?rednich sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest co do zasady porównywalna (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r., *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, pkt 31).

101 Niemniej jednak z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e od chwili, w której pa?stwo cz?onkowskie opodatkowuje w jednostronny sposób lub na podstawie konwencji podatkiem dochodowym nie tylko podatników b?d?cych rezydentami, ale tak?e podatników nieb?d?cych rezydentami, od dochodów otrzymywanych przez nich od spółki b?d?cej rezydentem, sytuacja wspomnianych podatników nieb?d?cych rezydentami jest zbli?ona do sytuacji podatników b?d?cych rezydentami (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *Sofina i in.*, C?575/17, EU:C:2018:943, pkt 47).

102 W szczególno?ci, je?eli chodzi o okre?lenie dla celów obliczenia podatku dochodowego kosztów bezpo?rednio zwi?zanych z czynno?ci?, z tytu?u której osi?gni?te zosta?y dochody podlegaj?ce opodatkowaniu w danym pa?stwie cz?onkowskim, Trybuna? orzek? ju?, ?e spółki b?d?ce rezydentami i spółki nieb?d?ce rezydentami znajduj? si? w porównywalnej sytuacji (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2019 r., *College Pension Plan of British Columbia*, C?641/17, EU:C:2019:960, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

103 Tymczasem w niniejszej sprawie nale?y stwierdzi?, ?e Republika Bu?garii wybra?a w drodze spornego w post?powaniu g?ównym uregulowania krajowego wykonywanie swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do nieoprocentowanych po?yczek pomi?dzy spółkami po?yczkobiorcami b?d?cymi rezydentami i spółkami udzielaj?cymi po?yczki nieb?d?cymi rezydentami i ?e w konsekwencji spółki nieb?d?ce rezydentami nale?y uzna? w odniesieniu do kosztów bezpo?rednio zwi?zanych z tymi po?yczkami za znajduj?ce si? w sytuacji porównywalnej z sytuacj? spółek b?d?cych rezydentami.

104 Prawd? jest, ?e w wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), Trybuna? stwierdzi?, ?e w okoliczno?ciach sprawy, w której zapad? ten wyrok, odmienne traktowanie polegaj?ce na stosowaniu ró?nych mechanizmów opodatkowania w zale?no?ci od miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika dotyczy?o sytuacji, które nie by?y obiektywnie porównywalne, a tym samym owo odmienne traktowanie, które nie zawsze przysparza?o korzy?ci beneficjentom b?d?cym rezydentami, nie stanowi?o ograniczenia w szczególno?ci swobodnego przep?ywu kapita?u (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., *Truck Center*, C?282/07, EU:C:2008:762, pkt 41, 49–51; zob. tak?e podobnie wyrok z dnia 17 wrze?nia 2015 r., *Miljoen i in.*, C?10/14, C?14/14 i C?17/14, EU:C:2015:608, pkt 70).

105 Niemniej jednak w odró?nieniu od sprawy, w której zapad? wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., *Truck Center* (C?282/07, EU:C:2008:762), w niniejszej sprawie udzielaj?ce nieoprocentowanej po?yczki spółki b?d?ce rezydentami, jak wynika z pkt 94 niniejszego wyroku, czerpi? w stosunku do udzielaj?cych nieoprocentowanej po?yczki spółek nieb?d?cych rezydentami korzy??

finansow?, która wynika z innej chwili, w której możliwe jest dokonanie przez nie odliczenia kosztów bezpośrednio wynikających z tej pożyczki.

106 Tymczasem, jak wynika z pkt 91–93 niniejszego wyroku, zakres tej korzyści jest określony przez czas trwania procedury zwrotu ustanowionej przez sporne w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe w celu umożliwienia spółkom niebędącym rezydentami złożenia wniosku o ponowne obliczenie podatku u źródła pobranego od kwoty brutto fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki, tak aby ów pobór u źródła odpowiada kwocie podatku dochodowego od osób prawnych, który zostałby zapłacony przez spółkę będącą rezydentem, która udzieliła takiej pożyczki.

107 W tych okolicznościach nie można uznać, że odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki w zależności od tego, czy jest ona udzielana przez spółkę będącą rezydentem, czy przez spółkę niebędącą rezydentem, ogranicza się do sposobu poboru podatku (zob. analogicznie wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 164, 165; a także z dnia 13 listopada 2019 r., College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, pkt 71–73).

108 W związku z tym owo odmienne traktowanie dotyczy obiektywnie porównywalnych sytuacji.

109 Należy zatem, po drugie, zbadać, czy rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe może być uzasadnione względami powołanymi w niniejszej sprawie przez niektórych zainteresowanych.

110 W tym względzie strona pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym podnosi, że zgodnie z zasadą terytorialności państwa członkowskie mają prawo opodatkować dochody uzyskane na ich terytorium w celu zapewnienia równoważonego rozdziału wadztwa podatkowego. W szczególności w braku przepisów harmonizujących przyjętych przez Unię państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych. Rząd bułgarski podkreśla ze swej strony, że sporne w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe ma na celu zwalczanie unikania opodatkowania.

111 Należy zatem stwierdzić, że argumentacja ta zmierza zasadniczo do uzasadnienia spornego w postępowaniu głównym uregulowania krajowego konieczności zachowania równoważonego rozdziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi i zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobieżenia, jak wynika z samego brzmienia art. 16 ZKPO, unikaniu opodatkowania.

112 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepis, który ogranicza swobodę przepływu kapitału, może zostać dopuszczony jedynie pod warunkiem, że jest on uzasadniony nadrzdnymi względami interesu ogólnego oraz że jest on zgodny z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że jest on właściwy dla zagwarantowania osiągnięcia zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [wyrok z dnia 21 maja 2019 r., Komisja/Węgry (Utytkowanie gruntów rolnych), C-235/17, EU:C:2019:432, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo].

113 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nadrzdnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych traktatem FUE, wśród których znajduje się swobodny przepływ kapitału, są zarówno konieczność zachowania równoważonego rozdziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi, oraz zwalczanie unikania opodatkowania (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 65). Podobnie jest w przypadku konieczności

zagwarantowania skuteczności poboru podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 30 kwietnia 2020 r., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

114 Jeżeli chodzi o możliwość realizowania tych celów przez rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe, należy przypomnieć, że konieczność zachowania zrównoważonego rozdziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi może uzasadniać odmienne traktowanie, jeżeli badany system ma za zadanie zapobieganie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

115 W tym względzie Trybunał już orzekł, że procedura opodatkowania uródła stanowi uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów podatnika mającego siedzibę poza terytorium państwa opodatkowania (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., Sofina i in., C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 68).

116 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe w zakresie, w jakim przewiduje opodatkowanie uródła fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanych pożyczek udzielanych spółkom będącym rezydentami przez spółki niebędące rezydentami, pozwalając państwu członkowskiemu siedziby na wykonywanie jego kompetencji podatkowych w związku z czynnościami dokonanymi na jego terytorium, poprzez zapobieganie temu, aby udzielanie takich pożyczek miało na celu jedynie uniknięcie podatku, który byłby normalnie należny od dochodów osiągniętych z czynności dokonanych na terytorium krajowym.

117 Należy zatem uznać, że takie przepisy są odpowiednie do zapewnienia zrównoważonego rozdziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi i zapewnienia skuteczności poboru podatku w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

118 Jeżeli chodzi o to, czy sporne przepisy krajowe nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, Viva Telecom Bulgaria podniosła na rozprawie, że czas trwania procedury zwrotu przewidzianej w art. 202a ZKPO jest nadmierny, ponieważ ewentualny zwrot nadwyżki podatku pobranego uródła zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem od kwoty brutto fikcyjnych odsetek od nieoprocentowanej pożyczki udzielonej przez spółkę niebędącą rezydentem może nastąpić dopiero po upływie trzech lat.

119 Jednakże, z zastrzeżeniem ustaleń, jakich powinien dokonać sąd odsyłający, z wyjaśnień przedstawionych przez stronę pozwaną w postępowaniu głównym na tej rozprawie wynika, że taki zwrot następuje co do zasady w terminie 30 dni od złożenia wniosku i jedynie w wyjątkowych przypadkach czas trwania postępowania może wynieść trzy lata. Ponadto rząd bułgarski wskazał na rozprawie, czego weryfikacja należy również do tego sądu, że krajowa agencja ds. przychodów skarbowych powinna zapłacić odsetki od kwot należnych, począwszy od 30. dnia po złożeniu deklaracji podatkowej.

120 Tym samym, z zastrzeżeniem tej weryfikacji, rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie wydaje się pod względem długości procedury zwrotu wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych przez nie celów.

121 W tych okolicznościach okazuje się, że owo uregulowanie krajowe może być uzasadnione celami polegającymi na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału w adztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i na zapewnieniu skuteczności poboru podatku w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

– *W przedmiocie art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty*

122 Jak wynika z pkt 33 niniejszego wyroku, sąd odsyłający zastanawia się również nad wykładni art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty z tego powodu, że rozpatrywane w postępowaniu główne uregulowanie krajowe, takie jak wynikające z art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO, przewiduje niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania w przypadku udzielenia nieoprocenowanej pomocy.

123 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału nie jest właściwe do udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, jeżeli jest oczywiste, że przepis prawa Unii przedłożony do interpretacji Trybunału nie może znaleźć zastosowania (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 31).

124 Tymczasem, w pierwszej kolejności, w odniesieniu do art. 5 ust. 4 TUE Trybunał orzekł, że postanowienie to odnosi się do działania instytucji Unii, ponieważ jego akapit pierwszy przewiduje, że zgodnie z zasadą proporcjonalności treść i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów, a jego akapit drugi nakłada na instytucje Unii obowiązek przestrzegania tej samej zasady proporcjonalności, gdy działają one w ramach wykonywania kompetencji (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 33).

125 W drugiej kolejności, odnośnie do art. 12 lit. b) TUE Trybunał orzekł również, że przepis ten, zgodnie z którym parlamenty krajowe przyczyniają się do prawidłowego funkcjonowania Unii, zapewniają zgodnie z zasadą pomocniczości, uprawnia te parlamenty do czuwania nad poszanowaniem tej zasady przy wykonywaniu kompetencji przez instytucje Unii, jak również nad prawidłowym funkcjonowaniem Unii, a tym samym dotyczy on nie prawa krajowego, lecz projektów aktów prawnych Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 34).

126 W trzeciej kolejności, odnośnie do art. 47 karty należy przypomnieć, że zakres stosowania karty, jeżeli chodzi o działania państw członkowskich, został określony w art. 51 ust. 1 karty, zgodnie z którym postanowienia karty mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w sytuacji, gdy stosuje one prawo Unii (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okražna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

127 Ów art. 51 ust. 1 karty potwierdza utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach regulowanych przez prawo Unii, lecz nie poza takimi sytuacjami (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okražna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

128 Je?eli zatem stan prawny nie jest obj?ty zakresem stosowania prawa Unii, Trybuna? nie jest w?a?ciwy do jego oceny, a przytaczane ewentualnie postanowienia karty nie mog? same uzasadnia? takiej w?a?ciwo?ci (wyrok z dnia 14 stycznia 2021 r., Okrazhna prokuratura – Haskovo i Apelativna prokuratura – Plovdiv, C?393/19, EU:C:2021:8, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

129 W niniejszej sprawie rozpatrywane w post?powaniu uregulowanie krajowe nie jest obj?te, ze wzgl?dów przedstawionych w pkt 48–75 niniejszego wyroku, zakresem zastosowania dyrektywy 2003/49, 2011/96 i 2008/7. Ponadto art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO w zakresie, w jakim ustanawia on niewzruszalne domniemanie unikania opodatkowania, nie nale?y, jak to wynika z pkt 87 niniejszego wyroku, do art. 63 TFUE i nie jest w konsekwencji obj?ty w tej kwestii zakresem zastosowania karty.

130 Z powy?szego wynika, ?e nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu w zakresie, w jakim s?d ten zastanawia si? nad wyk?adni? art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) TUE oraz art. 47 karty, poniewa? oczywiste jest, ?e przepisy te nie maj? zastosowania do sytuacji, do której odnosi si? ten s?d.

– *Odpowied? na pytania dotycz?ce wyk?adni prawa pierwotnego*

131 Z uwagi na ogó? powy?szych rozwa?a? odpowied?, jakiej trzeba udzieli? s?dowi odsy?aj?cemu, brzmi nast?puj?co: art. 63 TFUE w ?wietle zasady proporcjonalno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwia si? on uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u ?ród?a fikcyjnych odsetek, jakie spó?ka zale?na b?d?ca rezydentem, która skorzysta?a z nieoprocentowanej po?yczki udzielonej przez jej spó?k? dominuj?c? nieb?d?c? rezydentem, by?aby zobowi?zana zap?aci? tej ostatniej spó?ce na warunkach rynkowych, je?eli owo opodatkowanie u ?ród?a ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez mo?liwo?ci odliczenia na tym etapie kosztów zwi?zanych z t? po?yczk?, a w celu ponownego obliczenia wspomnianego podatku pobranego u ?ród?a i ewentualnego zwrotu konieczne jest pó?niejsze z?o?enie wniosku w tym zakresie, o ile z jednej strony, d?ugo?? procedury przewidzianej w tym celu przez to uregulowanie nie jest nadmierna, a z drugiej strony, nale?? si? odsetki od zwracanych kwot.

W przedmiocie kosztów

132 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz nale?no?ci licencyjnych mi?dzy powi?zanymi spó?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich w zwi?zku z art. 4 ust. 1 lit. d) tej dyrektywy, art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania maj?cego zastosowanie w przypadku spó?ek dominuj?cych i spó?ek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich, zmienionej dyrektyw? Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r., oraz art. 3 i 5 dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycz?cej podatków po?rednich od gromadzenia kapita?u nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u ?ród?a fikcyjnych odsetek, jakie spó?ka zale?na b?d?ca rezydentem, która skorzysta?a z nieoprocentowanej po?yczki udzielonej przez spó?k? dominuj?c? nieb?d?c? rezydentem, by?aby zobowi?zana**

zapłaci na rzecz owej spółki dominującej na warunkach rynkowych.

2) Artykuł 63 TFUE w świetle zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, które przewiduje opodatkowanie w formie poboru podatku u źródła fikcyjnych odsetek, jakie spółka zależna będąca rezydentem, która skorzystała z nieopodatkowanej pożyczki udzielonej przez jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, byaby zobowiązana zapłacić tej ostatniej spółce na warunkach rynkowych, jeżeli owo opodatkowanie u źródła ma zastosowanie do kwoty brutto tych odsetek bez możliwości odliczenia na tym etapie kosztów związanych z tą pożyczką, a w celu ponownego obliczenia wspomnianego podatku pobranego u źródła i ewentualnego zwrotu konieczne jest późniejsze złożenie wniosku w tym zakresie, o ile z jednej strony, długość procedury przewidzianej w tym celu przez to uregulowanie nie jest nadmierna, a z drugiej strony, należy się odsetki od zwracanych kwot.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.