

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 24. februarja 2022(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davčni odtegljaj od fiktivnih obresti na brezobrestno posojilo, ki ga je mati?na družba nerezidentka odobrila odvisni družbi rezidentki – Direktiva 2003/49/ES – Pla?ila obresti med povezanimi družbami iz razli?nih držav ?lanic – ?len 1(1) – Oprostitev pla?ila dav?nega odtegljaja – ?len 4(1)(d) – Izvzetje nekaterih pla?il – Direktiva 2011/96/EU – Davek od dohodkov pravnih oseb – ?len 1(1)(b) – Distribucija dobi?ka s strani odvisne družbe rezidentke mati?ni družbi nerezidentki – ?len 5 – Oprostitev pla?ila dav?nega odtegljaja – Direktiva 2008/7/ES – Zbiranje kapitala – ?len 3 – Vložki kapitala – ?len 5(1)(a) – Oprostitev pla?ila posrednega davka – ?lena 63 in 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Obdav?itev bruto zneska fiktivnih obresti – Postopek za povra?ilo zaradi odbitka stroškov, povezanih z odobritvijo posojila, in morebitnega vra?ila – Razli?no obravnavanje – Utemeljitev – Enakomerna porazdelitev dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami – U?inkovito pobiranje davkov – Boj proti izogibanju davkom“

V zadevi C?257/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodiš?e, Bolgarija) z odlo?bo z dne 4. maja 2020, ki je na Sodiš?e prispela 9. junija 2020, v postopku

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

proti

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

ob udeležbi

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poro?evalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodiš?a v funkciji sodnika petega senata, C. Lycourgos, predsednik ?etrtega senata, I. Jarukaitis in M. Ileši?, sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. junija 2021,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

– za „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, ki so jo sprva zastopali D. Yordanov, M. Emanuilov in S. Hristozova-Yordanova, nato Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov in D. Dimitrova,

advokati,

– za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia N. Kalistratov in M. Bakalova, agenta,

– za bolgarsko vlado T. Tsingileva in L. Zaharieva, agentki,

– za Evropsko komisijo W. Roels in Y. Marinova, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. septembra 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5(4) in člena 12(b) PEU, člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), členov 49 in 63 PDEU, člena 4(1)(d) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 380), člena 1(1)(b) in (3) in člena 5 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 (UL 2015, L 21, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2011/96), člena 3, od (h) do (j), člena 5(1)(a) in (b), člena 7(1) in člena 8 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL 2008, L 46, str. 11), točke 3 oddelka 6 Priloge VI k Protokolu o pogojih in načinu sprejema republike Bolgarije in Romunije v Evropsko unijo (UL 2005, L 157, str. 29, v nadaljevanju: Protokol o sprejemu) in točke 3 oddelka 6 Priloge VI k Aktu o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203, v nadaljevanju: Akt o pristopu).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, ki ima sedež v Sofiji (Bolgarija), in Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialne varnosti za mesto Sofija, Bolgarija) zaradi obdavčitve fiktivnih obresti na brezobrestno posojilo, ki ga je družbi Viva Telecom Bulgaria odobrila njena materna družba s sedežem v drugi državi članici, z davčnim odtegljajem.

Pravni okvir

Pravo Unije

Pristop Republike Bolgarije k Evropski uniji

3 20. člen Protokola o sprejemu in člen 23 Akta o pristopu, ki se nanaša na prehodne ukrepe, določata, da se ukrepi, naštetih v prilogah VI k temu protokolu in k temu aktu, uporabljajo za Republiko Bolgarijo pod pogoji, določenimi v teh prilogah.

4 Navedeni prilogi, naslovljeni „Seznam iz 20. člena Protokola: Prehodni ukrepi, Bolgarija“ oziroma „Seznam iz člena 23 akta o pristopu: prehodni ukrepi, Bolgarija“, v točkah 3 oddelkov 6, naslovljenih „Obdavčitve“, napotujeta na Direktivo 2003/49, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/76/ES z dne 29. aprila 2004 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 23), in z enakim besedilom določata:

„Bolgarija je pooblašena, da do 31. decembra 2014 ne uporablja določb člena 1 Direktive [2003/49]. V tem prehodnem obdobju davčna stopnja na plačila obresti ali licenčin, ki se plačajo povezani družbi iz druge države članice ali stalni poslovni enoti povezane družbe iz države članice, ki se nahaja v drugi državi članici, do 31. decembra 2010 ne sme preseči 10 %, oziroma 5 % v naslednjih letih do 31. decembra 2014.“

Direktiva 2003/49

5 V uvodnih izjavah od 1 do 4 Direktive 2003/49 je navedeno:

- (1) Na enotnem trgu, ki ima značilnosti notranjega trga, se transakcije med družbami iz različnih držav članic davčno ne smejo manj ugodno obravnavati, kot se obravnavajo transakcije med družbami iz iste države članice.
- (2) Pri plačilih obresti ter licenčin ta zahteva trenutno ni izpolnjena; nacionalni davčni predpisi skupaj z dvostranskimi in večstranskimi sporazumi, kjer ti obstajajo, ne morejo vedno zagotoviti odprave dvojnega obdavčevanja, njihova uporaba pa pogosto povzroči obremenjuje upravne formalnosti in probleme z razpoložljivostjo denarnih sredstev teh družb.
- (3) Zagotoviti je treba, da se plačila obresti ter licenčin v državi članici obdavčijo samo enkrat.
- (4) Odprava obdavčevanja plačil obresti ter licenčin v državi članici, v kateri nastanejo, ne glede na to, ali se davek pobere z odtegnitvijo na [pri] viru ali z odmero, je najprimernejši način za odpravo navedenih formalnosti in problemov ter za zagotovitev enakopravne davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij; zlasti je treba takšne davke odpraviti pri takšnih plačilih, ki se izvedejo med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter med stalnimi poslovnimi enotami takšnih družb.“

6 Člen 1 te direktive, naslovljen „Področje uporabe in postopek“, določa:

„1. Plačila obresti ali licenčin, ki nastanejo v državi članici, so oproščena vseh davkov na tovrstna plačila v tej državi, ne glede na to, ali se pobirajo z odtegnitvijo davka na [pri] viru ali z odmero, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici.

2. Šteje se, da plačilo, ki ga izvede družba iz države članice ali stalna poslovna enota, ki se nahaja v drugi državi članici, nastane v tej državi članici, v nadaljnjem besedilu ‚državi vira‘.

[...]

4. Družba iz države članice se obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblašeni podpisnik za neko drugo osebo.

[...]“

7 Člen 2 navedene direktive, naslovljen „Opredelitev obresti ter licenčin“, določa:

„V tej direktivi:

(a) izraz ‚obresti‘ pomeni dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, in ne glede na to, ali imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in še posebej dohodek iz vrednostnih papirjev ter dohodek od obveznic ali zadolžnic, vključno s premijami in

nagradami, ki pripadajo takim vrednostnim papirjem, obveznicam ali zadolžnicam; kazni zaradi zamude pri plačilu se ne štejejo za obresti;

[...]"

8 Člen 4 iste direktive, naslovljen „Izvzetje plačil iz naslova obresti ali licenčin“, določa:

„1. Država vira ni dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive v naslednjih primerih:

(a) pri plačilih, ki se po pravu države vira obravnavajo kot razdelitev dobička ali kot povračilo kapitala;

[...]

(d) pri plačilih iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o poplačilu glavnice ali pri katerih plačilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje.

2. Kadar zaradi posebnega razmerja med plačnikom in upravičenim lastnikom obresti ali licenčin ali med enim izmed njiju in drugo osebo znesek obresti ali licenčin presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takšnega razmerja ne bi bilo, se določbe te direktive uporabljajo samo za zadnji navedeni znesek, če obstaja.“

Direktiva 2008/7

9 Člen 3 Direktive 2008/7, naslovljen „Vložki kapitala“, določa:

„Za namene te direktive in ob upoštevanju člena 4 za naslednje transakcije velja, da so ‚vložki kapitala‘:

[...]

(h) povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev člana, ki ne povzroča povečanja kapitala družbe, temveč je njegova posledica sprememba pravic v družbi ali pa lahko poveča vrednost deležev družbe;

(i) posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe;

(j) posojilo, ki ga najame kapitalska družba za člana ali njegovega zakonca ali otroka, ali posojilo, ki ga najame za tretjo stranko, če zanj jamči član, pod pogojem, da imajo taka posojila enako vlogo kot povečanje kapitala družbe.“

10 Člen 5 navedene direktive, naslovljen „Transakcije, ki niso posredno obdavčene“, v odstavku 1 določa:

„Države članice kapitalskih družb ne zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi z:

(a) vložki kapitala;

(b) posojili ali opravljanjem storitev v okviru vložkov kapitala;

[...]"

Direktiva 2011/96

11 „V uvodnih izjavah od 3 do 6 Direktive 2011/96 je navedeno:

(3) Cilj te direktive je oprostitve dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam od davčnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe.

(4) Da se v Uniji ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi učinkovito delovanje takšnega notranjega trga, je potrebno povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine. Te operacije ne bi smele biti ovirane z omejitvami, pomanjkljivostmi ali izkrivljanji, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic. Zato je za takšna povezovanja družb iz različnih držav članic v skupine treba določiti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam notranjega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni.

(5) Posledica takega povezovanja v skupine, je lahko oblikovanje skupin matičnih družb in odvisnih družb.

(6) Pred začetkom veljavnosti Direktive [Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147)] so se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami iz različnih držav članic, v državah članicah znatno razlikovali in so bili na splošno manj ugodni kot tisti, ki so veljali za matične in odvisne družbe v isti državi članici. Zato je bilo sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice. Ta manj ugoden položaj je bilo treba odpraviti z uvedbo skupnega sistema na ravni Unije, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine.“

12 Člen 1(1) Direktive 2011/96 določa:

„Države članice uporabljajo to direktivo:

[...]

(b) za distribucijo dobička s strani družb iz te države članice, družbam, iz drugih držav članic, od katerih so odvisne;

[...]“

13 Člen 5 te direktive določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, se oprosti pri viru odtegnjenega davka.“

Bolgarsko pravo

14 Člen 1(4) Zakon za korporativno podohodno oblagane (zakon o davku od dohodka pravnih oseb, DV št. 105 z dne 22. decembra 2006), ki velja od 1. januarja 2007 (v nadaljevanju: ZKPO), določa:

„Ta zakon ureja obdavčenje dohodkov, na katere se nanaša in ki jih v Republiki Bolgariji prejmejo pravne osebe rezidentke ali nerezidentke.“

15 ?len 5(1) in (2) ZKPO dolo?a:

„1. Dobi?ek je obdav?en z davkom od dohodkov pravnih oseb.

2. Dohodki pravnih oseb rezidentk ali nerezidentk, na katere se nanaša ta zakon, so obdav?eni z davkom, ki se odtegne pri viru.“

16 ?len 12(5) ZKPO dolo?a:

„Kot dohodki iz nacionalnega vira se štejejo spodaj navedeni dohodki, ?e jih prejmejo pravne osebe rezidentke, podjetniki posamezniki rezidenti ali pravne osebe nerezidentke oziroma podjetniki posamezniki nerezidenti prek stalne poslovne enote ali dejanskega mesta poslovanja v dr?zavi ali ?e jih pravnim osebam nerezidentkam pla?ajo fizi?ne osebe rezidentke oziroma fizi?ne osebe nerezidentke z dejanskim mestom poslovanja:

1. obresti, tudi obresti, vklju?ene v popla?ilo lizinga;

[...]“

17 ?len 16 ZKPO, naslovljen „Izogibanje davkom“, v razli?ici, ki velja od 1. januarja 2010, dolo?a:

„1. [...] ?e se eden ali ve? pravnih poslov, vklju?no s pravnimi posli med osebami, ki med seboj niso povezane, sklene pod pogoji, ki pripeljejo do izogibanja davkom, se dav?na osnova dolo?i ne glede na te pravne posle, njihove pogoje ali pravno obliko ter se upošteva dav?na osnova, ki bi obstajala, ?e bi se sklenil obi?ajen pravni posel ustrezne vrste po tr?žnih cenah, ki bi imel enak gospodarski rezultat, ne da bi pripeljal do izogibanja davkom.

2. Za izogibanje davkom se štejejo tudi:

[...]

(3) uporaba ali odobritev kreditov z obrestno mero, ki se v trenutku sklenitve pravnega posla razlikuje od tr?žne obrestne mere, vklju?no z brezobrestnim posojilom ali drugimi ?asovno omejenimi neodpla?nimi finan?nimi pomo?mi, ter odpust kreditov ali vra?ilo – za svoj ra?un – kreditov, ki niso povezani z dejavnostjo;

[...]“

18 ?len 20 ZKPO, naslovljen „Dav?na stopnja“, dolo?a:

„Dav?na stopnja davka od dohodkov pravnih oseb znaša 10 %.“

19 ?len 195 ZKPO, naslovljen „Davek, odtegnjen pri viru, na dohodke nerezidentov“, v razli?ici, ki velja od 1. januarja 2015, dolo?a:

„1. [...] Dohodki, ki imajo vir na nacionalnem ozemlju in jih ustvarijo tuje pravne osebe [...], so obdav?eni z davkom, odtegnjenim pri viru, s pla?ilom katerega je dav?na obveznost dokon?no poravnana.

2. [...] Davek, odtegnjen pri viru, iz odstavka 1 odtegnejo pravne osebe rezidentke [...], ki izpla?ajo dohodek pravnim osebam nerezidentkam [...].

[...]

6. [...] Davek, odtegnjen pri viru, se ne plaša od:

[...]

3. dohodkov od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenšnin pod pogoji iz odstavkov od 7 do 12;

[...]

7. [...] Dohodki od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenšnin se ne obdavčijo z davkom, odtegnjenim pri viru, če so hkrati izpolnjeni ti pogoji:

[...]

11. [...] Odstavki 7, 8, 9 in 10 se ne uporabljajo za:

(1) dohodke, ki pomenijo distribucijo dobička ali vračilo kapitala;

[...]

(4) dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o vračilu glavnice ali pri katerih vračilo glavnice zapade več kot 50 let po nastanku dolga;

[...]

(7) dohodke iz pravnih poslov, katerih glavni namen ali eden od glavnih namenov je izogibanje davkom ali davčna utaja.“

20 Člen 199 ZKPO, naslovljen „Davčna osnova za davek, odtegnjen pri viru, na dohodke nerezidentov“, v odstavku 1 določa:

„Davčna osnova za določitev davka, ki se od dohodkov v skladu s členom 195(1) odtegne pri viru, je bruto znesek teh dohodkov [...].“

21 Člen 200 ZKPO, naslovljen „Davčna stopnja“, je v odstavku 2 v različici, ki je veljala od 1. januarja 2011, določal:

„[...] Davčna stopnja davka na dohodke iz člena 195 je 10 %, razen v primerih iz člena 200a.“

22 Ta določba je bila s 1. januarjem 2015 spremenjena tako:

„[...] Davčna stopnja davka na dohodke iz člena 195 je 10 %.“

23 Člen 200a ZKPO v različici, ki je veljala od 1. januarja 2011, kakor je bil spremenjen in dopolnjen s 1. januarjem 2014, je do razveljavitve z uinkom od 1. januarja 2015 določal:

„1. [...] Davčna stopnja za dohodke od obresti, nadomestil za avtorske pravice in licenšnin je 5 %, če so hkrati izpolnjeni ti pogoji:

[...]

5. Odstavki od 1 do 4 se ne uporabljajo za:

[...]

(1) dohodke, ki pomenijo distribucijo dobička ali vračilo kapitala;

[...]

(4) dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o vračilu glavnice ali pri katerih vračilo glavnice zapade več kot 50 let po nastanku dolga;

[...]“

24 Člen 202a, od (1) do (4), ZKPO, naslovljen „Preračun davka, odtegnjenega pri viru“, v različici, ki je veljala od 1. januarja 2010, je določal:

„1. [...] Pravna oseba nerezidentka, ki je davčna rezidentka države članice Evropske unije ali druge države, pogodbenice Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru [z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3)], se lahko odloži za preračun davka, odtegnjenega pri viru, v zvezi z dohodki iz člena 12(2), (3), (5) in (8). Če se oseba nerezidentka odloži za preračun davka, odtegnjenega pri viru, se preračun nanaša na vse dohodke iz člena 12(2), (3), (5) in (8), ki jih je prejela v davnem obdobju.

2. Če se oseba nerezidentka odloži za preračun davka, odtegnjenega pri viru, v zvezi z dohodki, ki jih je prejela, se preračunani davek ujema z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bi moral biti obračunan od teh dohodkov, če bi jih prejela pravna oseba rezidentka. Če je oseba nerezidentka ustvarila odhodke, povezane z dohodki v smislu prvega stavka, od katerih bi bilo treba, če bi jih ustvarila pravna oseba rezidentka, obračunati davek od odhodkov, se znesek preračunanega davka poveča za ta davek.

3. Če znesek pri viru odtegnjenega davka iz člena 195(1) presega znesek davka, preračunanega v skladu z odstavkom 2, je treba razliko povrniti do zneska davnega odtegljaja iz člena 195(1), ki ga oseba nerezidentka ne more odbiti od davka, obračunanega v njeni državi rezidentstva.

4. Vložena letna davčna napoved vsebuje podatek o tem, ali je bila izbrana možnost preračuna davnega odtegljaja. Nerezident davčno napoved vložijo pri Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode – Sofia [(teritorialni direktorat nacionalne agencije za javne prihode za mesto Sofija, Bolgarija)] do 31. decembra leta, ki sledi letu prejema dohodkov.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

25 Družba „Viva Telecom Bulgaria“ EAD, ki jo je nasledila družba „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, je 22. novembra 2013 kot posojilojemalka s svojo edino delničarico, družbo interV Investment Sàrl, ki je družba s sedežem v Luksemburgu, sklenila posojilno pogodbo, s katero ji je zadnjenavedena kot posojilodajalka odobrila brezobrestno posojilo z možnostjo pretvorbe, ki naj bi zapadlo 60 let po začetku veljavnosti te pogodbe. Navedena pogodba je določala, da obveznost posojilojemalke, da posojilo vrne, preneha kadar koli po datumu odobritve financiranja, če se posojilojemalka odloži, da bo dolgovani znesek posojila vložila v svoj kapital kot stvarni vložek, ob upoštevanju pogojev, določenih v tej pogodbi.

26 Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode (teritorialni direktorat nacionalne agencije za javne prihode, Bolgarija) (v nadaljevanju: davčna uprava) je z odločbo z dne 16. oktobra 2017 družbi Viva Telecom Bulgaria ponovno odmeril davek, pri čemer ji je v zvezi s posojilom, ki ji ga je odobrila družba interV Investment, na podlagi člena 195 ZKPO naložil plačilo

pri viru odtegnjenega davka za obdobje med 14. februarjem 2014 in 31. marcem 2015.

27 Ker sporno posojilo na datum davčnega nadzora ni bilo preoblikovano v kapital in posojilojemalka tega posojila ni niti povrnila niti ni plačala obresti, je davčna uprava ugotovila obstoj pravnega posla, ki pomeni izogibanje davkom v smislu člena 16(2), točka 3, ZKPO. Davčna uprava je v svoji odločbi ugotovila, da tržna obrestna mera, ki jo je treba uporabiti za to posojilo pri izračunu obresti, ki jih posojilojemalka ni plačala, preden se v zvezi z njimi izvede odtegljaj pri viru, znaša 10 %.

28 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je 20. decembra 2017 zavrnila pritožbo, ki jo je družba Viva Telecom Bulgaria vložila zoper to odločbo.

29 Administrativen sad Sofia (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija), pri katerem je ta družba vložila tožbo, s katero je izpodbijala zakonitost odločbe z dne 16. oktobra 2017, je s sodbo z dne 29. marca 2019 to tožbo zavrnilo, saj je menilo, da posojilo iz postopka v glavni stvari pomeni finančno sredstvo navedene družbe, ki je zaradi neplačila obresti ustvarilo prednost, medtem ko za posojilodajalko to zaradi neprejetih obresti pomeni ekonomsko izgubo. Po navedbah tega sodišča je bil izposojeni znesek uporabljen za poplačilo nekaterih finančnih obveznosti posojilojemalke, navedenih v posojilni pogodbi, in torej ni element lastniškega kapitala.

30 Družba Viva Telecom Bulgaria je pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) vložila kasacijsko pritožbo, s katero predlaga razveljavitev te sodbe.

31 Ta družba v podporo tej kasacijski pritožbi trdi, da je bil odtegljaj pri viru odtegnjen od fiktivnih dohodkov iz obresti, ne da bi se upošteval dokazani obstoj poslovnega interesa za brezobrestno posojilo. Ob tem še trdi, da ni imela sredstev za plačilo obresti za sporno posojilo in da je bila družba InterV Investment na datum sklenitve te posojilne pogodbe edina lastnica kapitala. Trdi tudi, da je člen 16(2), točka 3, ZKPO v nasprotju s sodno prakso Sodišča, saj naj strankama brezobrestnega posojila ne bi omogočal, da dokažeta obstoj ekonomskih razlogov za odobritev tega posojila.

32 Podredno, družba Viva Telecom Bulgaria trdi, da se, ker je Republika Bolgarija uporabila možnost iz člena 4(1)(d) Direktive 2003/49, ki državam članicam omogoča, da s področja uporabe te direktive izvzamejo obresti na posojila, ki jih z davčnega vidika obravnavajo kot dohodke iz lastniškega kapitala, uporablja Direktiva 2011/96, ki se nanaša na take dohodke. Na podlagi člena 5 te direktive pa naj bi bil dobiček, ki ga odvisna družba rezidentka razdeli svoji matični družbi nerezidentki, oproščen pri viru odtegnjenega davka. Trdi tudi, da posojilo iz postopka v glavni stvari pomeni kapitalsko udeležbo v smislu člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7, ki v skladu s členom 5 te direktive ne bi smela biti posredno obdavčena.

33 Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) se sprašuje, prvič, ali je člen 16(2), točka 3, ZKPO v skladu z načelom sorazmernosti iz člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter s pravico do učinkovitega pravnega sredstva, določeno v členu 47 Listine. Ta nacionalna določba naj bi namreč določala neizpodbojno domnevo izogibanja davkom v primeru odobritve brezobrestnega posojila, ne glede na to, ali gre za posojilo med povezanimi ali nepovezanimi osebami, ne da bi lahko posojilodajalec ali posojilojemalec to domnevo ovrgel. V primeru povezanih družb pa bi lahko ekonomski razlogi v zvezi z interesi zadevne skupine upravičili sklenitev takega posojila.

34 Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje o področju uporabe direktiv 2003/49 in 2011/96. V skladu s členom 4(1)(d) Direktive 2003/49, ki ga je Republika Bolgarija pred 1. januarjem 2015 v bistvu izvajala s členom 200(1) in (5), točka 4, ZKPO, po tem datumu pa s členom 195(6), točka 3, in (11), točka 4, ZKPO, naj namreč država članica vira ne bi bila dolžna zagotoviti ugodnosti iz te

direktive v primeru plačil iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o poplačilu glavnice ali pri katerih plačilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje. Zato se postavlja vprašanje, ali je treba taka plačila šteti za distribucijo dobička, ki bi morala biti, če je opravljena s strani odvisne družbe rezidentke njeni matični družbi nerezidentki, na podlagi členov 1 in 5 Direktive 2011/96 oproščena pri viru odtegnjenega davka.

35 Tretjič, to sodišče se sprašuje, ali je treba odobritev brezobrestnega posojila družbi rezidentki s strani družbe nerezidentke, ki je od 1. januarja 2010 na podlagi člena 16(2), točka 3, in člena 195 ZKPO obdavčeno z davkom, odtegnjenim pri viru, šteti za vložek kapitala v smislu člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7, za katerega bi zato morale veljati določbe te direktive, zlasti člen 5(1)(a) in (b), člen 7(1) in člen 8.

36 Četrto in zadnje, navedeno sodišče se sprašuje o vplivu prehodnih ukrepov, vsebovanih v Protokolu o sprejemu in Aktu o pristopu, katerih določbi iz njenih prilog VI, oddelka 6, točka 3, določata, da je Republika Bolgarija pooblašena, da do 31. decembra 2014 ne uporablja člena 1 Direktive 2003/49, in je v njiju pojasnjeno, da v tem prehodnem obdobju davčna stopnja na plačila obresti, ki se plačajo med drugim povezani družbi iz druge države članice, med 31. decembrom 2010 in 31. decembrom 2014 ne sme preseči 5 %. Člen 200(2) in člen 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO v različici, ki je veljala leta 2014, naj bi bila namreč v nasprotju z navedenima določbama, saj sta določala davčni odtegljaj v višini 10 %.

37 V teh okoliščinah je Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali načelo sorazmernosti v skladu s členom 5(4) in členom 12(b) [PEU] ter pravica do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s členom 47 [Listine] nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je člen 16(2), točka 3, ZKPO?

2. Ali gre pri plačilih obresti v skladu s členom 4(1)(d) Direktive [2003/49] za razdelitev dobička, za katero velja člen 5 Direktive [2011/96]?

3. Ali je za plačila iz brezobrestnega posojila, ki je zajeto v členu 4(1)(d) Direktive [2003/49] in ki zapade 60 let po sklenitvi pogodbe, mogoče uporabiti ureditev iz člena 1(1)(b) in (3) ter člena 5 Direktive [2011/96]?

4. Ali člen 49 ter člen 63(1) in (2) [PDEU], člen 1(1)(b) in (3) ter člen 5 Direktive [2011/96] in člen 4(1)(d) Direktive [2003/49] nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ureditev iz člena 195(1), člena 200(2) [...] in člena 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO (razveljavljen) v vsakokratnih različicah, ki so veljale [od] 1. januarja 2011 do 1. januarja 2015, in člena 195(1), (6), točka 3, in (11), točka 4, ZKPO v različici, ki je veljala po 1. januarju 2015[?] [Ali poleg tega nasprotujejo] davčni praksi, v skladu s katero se neplačane obresti iz brezobrestnega posojila, ki ga je matična družba s sedežem v drugi državi članici odobrila odvisni družbi rezidentki in ki zapade 60 let od 22. novembra 2013, obdavčijo s pri viru odtegnjenim davkom?

5. Ali člen 3, od (h) do (j), člen 5(1)(a) in (b), člen 7(1) in člen 8 Direktive [2008/7] nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je ta v členu 16(1) in (2), točka 3, ter členu 195(1) ZKPO, o obdavčitvi pri viru fiktivnih dohodkov iz obresti na podlagi brezobrestnega posojila, ki ga je družba iz druge države članice, ki je edina delničarka posojilojemalke, odobrila tej družbi, ki je rezidentka?

6. Ali prenos Direktive [2003/49] v letu 2011 pred iztekom prehodnega roka, določenega v Prilogi VI, razdelek „Obdavčitev“, točka 3, Akta [o pristopu] ter v členu 200(2) in členu 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO, s tem, da določa 10-odstotno davčno stopnjo namesto najvišje stopnje 5 %, predpisane v Aktu [o pristopu] in Protokolu [o sprejemu], krši načeli pravne varnosti in legitimnih

pri?akovanj?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

38 Predložitveno sodiš?e se s šestimi vprašanji, ki se deloma prekrivajo, v bistvu sprašuje o razlagi, na eni strani, sekundarne zakonodaje Unije, ki izhaja iz direktiv 2003/49 (drugo, tretje in šesto vprašanje), 2011/96 (drugo in ?etrto vprašanje) oziroma 2008/7 (peto vprašanje), in na drugi strani, primarne zakonodaje Unije, ki izhaja iz ?lenov 49 in 63 PDEU (?etrto vprašanje), ?lena 5(4) in ?lena 12(b) PEU ter ?lena 47 Listine (prvo vprašanje).

Dopustnost

39 Tožena stranka v postopku v glavni stvari meni, da drugo, tretje in ?etrto vprašanje za predhodno odlo?anje niso dopustna. Ta vprašanja naj bi se namre? nanašala na dolo?be prava Unije, in sicer na ?len 4(1)(d) Direktive 2003/49 ter ?len 1(1)(b) in (3) in ?len 5 Direktive 2011/96, ki niso nejasni. Poleg tega naj te dolo?be nikakor ne bi bile povezane s pravno opredelitvijo, ki jo je dav?na uprava podala v odlo?bi iz postopka v glavni stvari. Ta odlo?ba naj namre? ne bi nalagala odtegnitve davka pri viru iz naslova distribucije dividend ali dobi?ka v smislu Direktive 2011/96, temve? iz naslova dav?nega izogibanja zaradi sklenitve brezobrestnega posojila. Poleg tega naj bi ?len 200a(3), to?ka 4, ZKPO, ki je od 1. januarja 2011 postal ?len 200a(5), to?ka 4, ZKPO, pomenil pravi?en prenos ?lena 4(1)(d) Direktive 2003/49.

40 Bolgarska vlada meni, da drugo in tretje vprašanje za predhodno odlo?anje nista dopustni, ker nista povezani z okoliš?inami spora o glavni stvari. V predložitveni odlo?bi naj namre? ne bi bilo navedeno, zakaj je razlaga direktiv 2003/49 in 2011/96 koristna za rešitev tega spora.

41 Iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da izklju?no nacionalno sodiš?e, ki odlo?a o sporu in mora prevzeti odgovornost za izdano sodno odlo?bo, glede na zna?ilnosti zadeve presodi nujnost pridobitve predhodne odlo?be, da bi lahko izdalo sodbo, in upoštevnost vprašanj, ki jih zastavi Sodiš?u. Zato Sodiš?e, kadar se postavljena vprašanja nanašajo na razlago ali veljavnost pravila iz prava Unije, na?eloma mora odlo?iti. Iz tega sledi, da za vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodiš?a, velja domneva upoštevnosti. Sodiš?e lahko odgovor na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je postavilo nacionalno sodiš?e, zavrne le, ?e je o?itno, da zahtevana razlaga ni v nikakršni zvezi z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, ?e je problem hipoteti?en ali ?e Sodiš?e nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 16. julija 2020, Facebook Ireland in Schrems, C?311/18, EU:C:2020:559, to?ka 73 in navedena sodna praksa).

42 V obravnavanem primeru je treba v zvezi s trditvijo, ki se nanaša na jasnost dolo?b direktiv 2003/49 in 2011/96, ki so predmet drugega, tretjega in ?etrtega vprašanja, najprej poudariti, da nacionalnemu sodiš?u nikakor ni prepovedano, da Sodiš?u postavi vprašanja za predhodno odlo?anje, odgovor na katera – po mnenju ene od strank v postopku v glavni stvari – ne puš?a nobenega razumnega dvoma. Posledi?no, tudi ?e bi bilo tako, predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki vsebuje taka vprašanja, zato ne postane nedopusten (sodba z dne 14. oktobra 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C?683/19, EU:C:2021:847, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

43 Poleg tega je treba ugotoviti, da na podlagi nobenega elementa iz spisa, ki je na voljo Sodiš?u, ni mogo?e sklepati, da razlaga direktiv 2003/49 in 2011/96, za katero je zaprošeno, ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari ali da je hipoteti?na, ker naj v odlo?bi iz postopka v glavni stvari ne bi bile uporabljene dolo?be iz teh direktiv oziroma ker naj bi bilo nacionalno pravo v skladu z njima. Predložitveno sodiš?e je namre? v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be z vso zahtevano jasnostjo navedlo razloge, iz katerih meni, da je odgovor na

drugo, tretje in četrto vprašanje, ki se nanašajo na razlago navedenih določb prava Unije, potreben za rešitev spora o glavni stvari, saj bi se s pri viru odtegnjenim davkom, naloženim v tej odločbi, po mnenju tega sodišča lahko kršili navedeni direktivi.

44 Iz tega sledi, da so drugo, tretje in četrto vprašanje dopustna.

Vsebinska presoja

45 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba vsak nacionalni ukrep na področju, ki je predmet izpne harmonizacije na ravni Unije, presojati glede na določbe tega ukrepa harmonizacije, in ne glede na določbe primarnega prava (sodba z dne 6. decembra 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, točka 22 in navedena sodna praksa).

46 Zato je treba vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, najprej preučiti v delu, v katerem se nanašajo na razlago direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7, nato pa, ob neobstoju izpne harmonizacije, v delu, v katerem se nanašajo, na eni strani, na člena 49 in 63 PDEU in, na drugi strani, na člen 5(4) in člen 12(b) PEU ter člen 47 Listine.

Razlaga direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7

47 Predložitveno sodišče z vprašanji v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi s členom 4(1)(d) te direktive ter s točkama 3 oddelkov 6 prilog VI k Protokolu o sprejemu oziroma Aktu o pristopu, člen 5 Direktive 2011/96 ter člena 3 in 5 Direktive 2008/7 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je mati na družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji.

– *Direktiva 2003/49*

48 Kot izhaja iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49, je namen te direktive odpraviti dvojno obdavčevanje v zvezi s plačili obresti in licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter zagotoviti, da se plačila obresti in licenčin obdavčijo samo enkrat v eni sami državi članici, pri čemer je najprimernejši način za zagotovitev enake davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij odprava vsakršnega obdavčevanja navedenih plačil v državi članici, v kateri ta nastanejo (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, EU:C:2019:134, točka 85 in navedena sodna praksa).

49 Področje uporabe Direktive 2003/49, kot je opredeljeno v njenem členu 1(1), se torej nanaša na oprostitve davka od plačil obresti in licenčin, ki nastanejo v državi članici njihovega izvora, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, EU:C:2019:134, točka 86 in navedena sodna praksa).

50 S tega vidika člen 1(1) te direktive med drugim določa, da so plačila obresti v državi članici izvora oproščena vsakršnega pri viru odtegnjenega davka, če je upravičeni lastnik obresti družba iz druge države članice.

51 Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da ker so v členu 2(a) navedene direktive obresti opredeljene kot „dohodek iz vseh vrst terjatev“, lahko obresti, ki so dohodek od takih terjatev, prejme samo upravičeni lastnik (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 87 in navedena sodna praksa).

52 Zato je pojem „upravičeni lastnik obresti“ v smislu Direktive 2003/49 treba razlagati, kot da

označuje subjekt, ki dejansko, z ekonomskega vidika, prejme obresti, ki so mu plažane, in ki ima zato pravico, da prosto doloži njihovo namembnost (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C?115/16, C?118/16, C?119/16 in C?299/16, EU:C:2019:134, tožke 88, 89 in 122).

53 Ta pojem se torej ne sme razumeti v tehničnem smislu (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C?115/16, C?118/16, C?119/16 in C?299/16, EU:C:2019:134, tožka 92).

54 Vendar kot je generalni pravobranilec navedel v tožki 58 sklepnih predlogov, ko davžna uprava za obdavžitev doloži fiktivne obresti, ki se nanašajo na brezobrestno posojilo, posojilodajalec ne prejme nobenih obresti in ga torej ni mogoče šteti za „dejanskega upravičnega lastnika“ v smislu sodne prakse, navedene v tožki 51 te sodbe.

55 Iz tega sledi, da fiktivnih obresti, ki jih je določila davžna uprava, kot so obresti v postopku v glavni stvari, ni mogoče šteti za plažila obresti v smislu člena 1(1) in člena 2(a) Direktive 2003/49, saj prav nobeno plažilo ni bilo izvedeno.

56 Iz istega razloga take obresti prav tako ne morejo spadati na področje uporabe člena 4(1)(d) te direktive, saj se ta določba nanaša na „plažila“ iz terjatev, ki ne določajo poplažila glavnice ali pri katerih plažilo glavnice zapade več kot 50 let po dnevu izdaje.

57 Zato se Direktiva 2003/49 ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

58 V teh okoliščinah ni treba odločiti o razlagi prehodnih določb iz prilog VI, oddelka 6, tožki 3, k Protokolu o sprejemu in Aktu o pristopu, ki se nanašata na uporabo te direktive v Bolgariji.

– *Direktiva 2011/96*

59 V skladu z uvodnimi izjavami od 3 do 6 Direktive 2011/96 je cilj te direktive oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobižka, ki ga odvisne družbe izplažujejo svojim matičnim družbam od davžnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavžitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine na ravni Unije (sodba z dne 2. aprila 2020, GVC Services (Bulgaria), C?458/18, EU:C:2020:266, tožka 31 in navedena sodna praksa).

60 S to direktivo se želi tako na davžnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobižka družbe s sedežem v eni državi žlanici njeni matični družbi s sedežem v drugi državi žlanici (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C?448/15, EU:C:2017:180, tožka 25 in navedena sodna praksa).

61 Za to člen 1(1)(b) navedene direktive določa, da se ta direktiva uporablja za distribucijo dobižka, ki jo v žezmejnem razmerju izvede odvisna družba svoji matični družbi, pri čemer člen 5 te direktive določa, da je ta dobižek oproščen pri viru odtegnjenega davka.

62 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da lahko država žlanica, v kateri je neka družba rezidentka, obresti, ki jih ta družba plaža matični družbi s sedežem v drugi državi žlanici, legitimno obravnava kot razdelitev dobižka, če znesek teh obresti presega to, kar bi bilo plažano pod običajnimi tržnimi pogoji (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, EU:C:2007:161, tožke od 87 do 89).

63 Nasprotno pa fiktivnih obresti, ki jih je določila davžna uprava družbe rezidentke v zvezi z brezobrestnim posojilom, sklenjenim med njo in njeno matično družbo nerezidentko, ni mogoče šteti za razdeljeni dobižek, ker v takem primeru med tema družbama ni prišlo do nobenega

dejanskega izplačila obresti.

64 Direktiva 2011/96 se torej ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

– *Direktiva 2008/7*

65 Kot je Sodišče že večkrat navedlo, je bila z Direktivo 2008/7 opravljena izrpnna harmonizacija primerov, v katerih lahko države članice zbiranje kapitala obdavčijo s posrednimi davki (sodba z dne 19. oktobra 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, točka 27 in navedena sodna praksa).

66 Namen te harmonizacije je kar najbolj odpraviti dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence ali ovirajo prosti pretok kapitala, in tako zagotoviti dobro delovanje notranjega trga (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, točka 31).

67 Za to je s členom 5(1)(a) te direktive državam članicam naloženo, da kapitalske družbe oprostitijo vseh oblik posrednega davka na vložke kapitala.

68 V skladu s členom 3(h) navedene direktive „vložek kapitala“ vključuje povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev člana, ki ne povzroča povečanja kapitala družbe, temveč lahko poveča vrednost deležev družbe.

69 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko odobritev brezobrestnega posojila pomeni kapitalski vložek v smislu te določbe, saj tako posojilo družbi posojilojemalki omogoča, da ima na voljo kapital, ne da bi ji bilo treba nositi stroške zanj, prihranek obresti, ki iz tega izhaja, povzroči povečanje sredstev, ker navedeni družbi omogoča, da se izogne izdatku, ki bi ga sicer morala nositi, in ugodnost takega posojila zaradi prihranka tega izdatka prispeva h krepitvi njenega ekonomskega potenciala in je zato treba šteti, da lahko poveča vrednost deležev družbe prejemnice (sodba z dne 17. septembra 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, točka 18 in navedena sodna praksa).

70 Vendar v skladu z naslovom Direktive 2008/7 in besedilom njenega člena 5(1)(a) ta direktiva državam članicam prepoveduje le, da vložke kapitala obdavčijo s „posrednim davkom“. Natančneje, kot je Sodišče že poudarilo, harmonizacija, določena z navedeno direktivo, se ne nanaša na neposredne davke, ki – kot davek od dohodkov pravnih oseb – namreč spadajo v pristojnost držav članic ob upoštevanju prava Unije (sodbi z dne 26. septembra 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, točka 21, in z dne 18. januarja 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, točka 24).

71 Zato člen 5(1)(a) Direktive 2008/7 državam članicam ne nalaga, da vložke kapitala oprostitijo vsakršne oblike neposredne obdavčitve.

72 Kot pa je generalni pravobranilec navedel v točki 168 sklepnih predlogov, je treba pri viru odtegnjeni davek iz postopka v glavni stvari šteti za neposredni davek.

73 Obdavljivi dogodek in osnova za ta davek, ki izhaja iz uporabe nacionalne zakonodaje o davku od dohodkov pravnih oseb, je dohodek, ki bi ga morala mati?na družba nerezidentka realizirati pod tržnimi pogoji. V tem pogledu je podoben neposrednemu davku na dohodek (glej po analogiji sodbi z dne 18. januarja 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C?113/99, EU:C:2001:32, to?ka 26, in z dne 10. marca 2005, Optiver in drugi, C?22/03, EU:C:2005:143, to?ka 33).

74 Zato se Direktiva 2008/7 ne uporablja za nacionalno ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

– *Odgovor na vprašanja v zvezi z razlago direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7*

75 Glede na vse zgornje preudarke je treba predložitvenemu sodiš?u odgovoriti, da je treba ?len 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi s ?lenom 4(1)(d) te direktive, ?len 5 Direktive 2011/96 ter ?lena 3 in 5 Direktive 2008/7 razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dolo?a obdav?itev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je mati?na družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi pla?ati pod tržnimi pogoji.

Razlaga ?lenov 49 in 63 PDEU, ?lena 5(4) in ?lena 12(b) PEU ter ?lena 47 Listine

76 Predložitveno sodiš?e želi z vprašanji v bistvu izvedeti, ali je treba ?lena 49 in 63 PDEU na eni strani ter ?len 5(4) in ?len 12(b) PEU in ?len 47 Listine na drugi strani razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki dolo?a obdav?itev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je mati?na družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi pla?ati pod tržnimi pogoji, ?e se ta dav?ni odtegljaj obra?una od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogo?e v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, in je treba za prera?un tega dav?nega odtegljaja in morebitno vra?ilo naknadno vložiti zahtevo za to.

– *?lena 49 in 63 PDEU*

77 Ker se predložitveno sodiš?e sklicuje hkrati na svobodo ustanavljanja in na prosti pretok kapitala, ki sta dolo?ena v ?lenu 49 PDEU oziroma ?lenu 63 PDEU, je treba najprej ugotoviti, katera od teh svoboš?in je lahko prizadeta zaradi nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari.

78 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je treba upoštevati namen zadevne ureditve (sodba z dne 10. junija 2015, X, C?686/13, EU:C:2015:375, to?ka 17 in navedena sodna praksa).

79 Tako nacionalna ureditev, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogo?a odlo?ilno vplivanje na odlo?itve družbe in odlo?anje o njenih dejavnostih, spada na podro?je uporabe ?lena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (sodba z dne 10. junija 2015, X, C?686/13, EU:C:2015:375, to?ka 18 in navedena sodna praksa).

80 Nasprotno pa je treba nacionalne dolo?be, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izklju?no kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preu?iti izklju?no glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 10. junija 2015, X, C?686/13, EU:C:2015:375, to?ka 19 in navedena sodna praksa).

81 V zvezi z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari predložitveno sodiš?e v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be samo navaja, da se ?len 16(2), to?ka 3, ZKPO uporablja za brezobrestna posojila tako med povezanimi družbami kot med nepovezanimi družbami in torej

neodvisno od možnosti, ki jo ima družba, da izvaja določen vpliv na odločitve in dejavnost druge družbe, kar poleg tega potrjuje besedilo odstavka 1 tega člena, ki se izrecno nanaša na nepovezane družbe.

82 V takem primeru dejanski elementi spora o glavni stvari, iz katerih izhaja, da je bila družba posojilodajalka v času upoštevni dejstev izključna delničarka družbe posojilojemalke, niso pomembni za ugotovitev, ali položaj, na katerega se nanaša ta spor, spada na področje uporabe ene ali druge temeljne svoboščine (glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa).

83 Zato je treba šteti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari že zaradi svojega namena pretežno spada na področje prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 158 in navedena sodna praksa).

84 V teh okoliščinah, tudi če bi imela ta nacionalna ureditev omejevalne učinke na svobodo ustanavljanja, bi bili taki učinki nujna posledica morebitne ovire za prosti pretok kapitala in zato ne bi upravičevali samostojne preužitve iste ureditve glede na člen 49 PDEU (sodba z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, točka 51).

85 Zato je treba preučiti, ali navedena nacionalna ureditev vsebuje omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU, in če je tako, ali je to omejitev mogoče upravičiti glede na to določbo.

86 Na prvem mestu, v zvezi z obstojem omejitve je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 63(1) PDEU kot omejitve pretoka kapitala prepoveduje ukrepe, ki bi lahko odvrnili nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvrnili rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodba z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 22 in navedena sodna praksa).

87 V zvezi s tem je treba – ob predpostavki, da člen 16(2), točka 3, ZKPO uvaja neizpodbojno domnevo izogibanja davkom, ne da bi bilo zadevnim osebam, zlasti v okviru pravnega sredstva pred sodiščem, omogočeno, da predložijo podatke v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, ki upravičujejo sklenitev brezobrestnega posojila, kar spada v razlago nacionalnega prava – ugotoviti, da se to pravilo uporablja enako za vsa brezobrestna posojila, ne glede na to, ali vključujejo družbe nerezidentke ali ne. Zato v zvezi s tem pravilom ta določba ne vsebuje nobene omejitve prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU.

88 Sodišče pa je, nasprotno, že razsodilo, da nacionalna ureditev, na podlagi katere je družba nerezidentka prek davčnega odtegljaja, ki ga izvede družba rezidentka, obdavčena od obresti, ki ji jih plača zadnjenavedena družba, ne da bi bilo mogoče odbiti stroške, kot so izdatki za obresti, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo posojanja, medtem ko je taka možnost odbitka priznana družbam rezidentkam, ki prejemajo obresti od druge družbe rezidentke, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala (sodba z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točka 175 in navedena sodna praksa).

89 Vendar čeprav se v obravnavanem primeru ista davčna stopnja 10 % uporablja ne glede na to, ali brezobrestno posojilo vključuje le družbe rezidentke ali tudi družbe nerezidentke, so družbe rezidentke v okviru obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb zavezane za plačilo zadevnega davka od neto zneska svojih fiktivnih dohodkov iz obresti po odbitku morebitnih stroškov, ki so neposredno povezani z dodelitvijo tega posojila, medtem ko so v skladu s členom 195(1) in (2) ter členom 199 ZKPO družbe nerezidentke zavezane za plačilo davčnega odtegljaja od bruto zneska svojih fiktivnih dohodkov iz obresti, pri čemer v tej fazi stroškov ni mogoče odšteti.

90 Sicer ni sporno, da lahko te družbe nerezidentke na podlagi člena 202a ZKPO v letu, ki sledi letu pobiranja pri viru odtegnjenega davka, vložijo zahtevo, da bi se ta davek preračunal tako, da bi ustrezal davku, ki bi ga morala plačati družba rezidentka. Ta postopek za povračilo jim tako omogoča, prvič, da odbijejo stroške, ki so neposredno povezani z zadevno dejavnostjo posojanja, in drugič, da dobijo vrnjen morebitni presežek davka, odtegnjenega pri viru, ali celo da so tega davka oproščene, če poslujejo z izgubo.

91 Vendar ostaja dejstvo, da medtem ko lahko družba rezidentka takoj odbije stroške, neposredno povezane z njenimi fiktivnimi dohodki iz obresti, zato da znesek davka, ki ga pobere davčna uprava, takoj ustreza tožnemu znesku dolgovanega davka, lahko družba nerezidentka zahteva upoštevanje tega odbitka v okviru navedenega postopka za povračilo šele v poznejši fazi, z vložitvijo zahtevka, potem ko je plačala pri viru odtegnjeni davek, obračunan od bruto zneska njenih fiktivnih obresti.

92 Iz tega sledi, da se davčni položaj družbe nerezidentke nujno popravi z zamudo glede na trenutek, ko mora družba rezidentka – po vložitvi davčne napovedi – plačati davek od neto zneska svojih fiktivnih obresti.

93 Tako v obravnavanem primeru ni sporno, da če bi bila družba, ki je odobrila posojilo iz postopka v glavni stvari, družba rezidentka, v primeru, da bi poslovala z izgubo, ne bi bil obračunan davek od fiktivnih obresti v zvezi s tem posojilom in bi bila zato takoj oproščena plačila tega davka, ne da bi morala naknadno zahtevati njegov preračun.

94 Ugotoviti je treba, da lahko tako različno obravnavanje daje prednost družbam rezidentkam, saj jim zagotavlja vsaj likvidnostno prednost v primerjavi z družbami nerezidentkami (glej po analogiji sodbo z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točke od 28 do 34).

95 Zato nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 63 PDEU.

96 Zato je treba, na drugem mestu, preveriti, ali je tako omejitev mogoče šteti za objektivno upravičeno, ob upoštevanju člena 65(1) in (3) PDEU.

97 Iz teh določb izhaja, da lahko države članice v nacionalnih ureditvah uvedejo razlikovanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, če to razlikovanje ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala (sodba z dne 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin), C-388/19, EU:C:2021:212, točka 34).

98 Razlikovati je torej treba med neenakim obravnavanjem, ki je na podlagi odstavka 1(a) člena 65 PDEU dovoljeno, in samovoljno diskriminacijo, ki je z odstavkom 3 tega člena prepovedana. V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je zato, da bi se nacionalna davčna zakonodaja lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe DEU, ki se nanašajo na prosti

pretok kapitala, potrebno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa da je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 18. marca 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Davek na dobičke iz kapitala od odsvojitve nepremičnin), C-388/19, EU:C:2021:212, točka 35).

99 Prvi, glede primerljivosti položajev v postopku v glavni stvari sta tožena stranka v postopku v glavni stvari v pisnih stališih in bolgarska vlada na obravnavi trdili, da je različno obravnavanje utemeljeno s tem, da sta družba nerezidentka in družba rezidentka v objektivno različnih položajih glede davka od dohodkov pravnih oseb, saj prva, druga kot druga, ne ustvarja finančnega, računovodskega in davčnega rezultata, ki bi omogočal obdavčitev teh rezultatov s tem davkom v Bolgariji.

100 V zvezi s tem je treba spomniti, da na področju neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva (sodba z dne 14. februarja 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, točka 31).

101 Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ko neka država – enostransko ali s konvencijo – obdavči ne le davčne zavezanke rezidente, ampak tudi davčne zavezanke nerezidente z davkom od dohodkov, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih davčnih zavezancev nerezidentov primerljiv s položajem davčnih zavezancev rezidentov (sodba z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 47).

102 Natančneje, glede določitve stroškov, ki so neposredno povezani z dejavnostjo, s katero so bili v državi članici ustvarjeni obdavčljivi dohodki, za namene izračuna davka od dohodkov je Sodišče že razsodilo, da so družbe rezidentke in družbe nerezidentke v primerljivem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, točka 74 in navedena sodna praksa).

103 V obravnavanem primeru pa je treba ugotoviti, da se je Republika Bolgarija odločila z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z brezobrestnimi posojili, sklenjenimi med družbami rezidentkami posojilodajalkami in družbami nerezidentkami posojilodajalkami, ter da je zato treba za družbe nerezidentke v zvezi s stroški, ki so neposredno povezani s temi posojili, šteti, da so v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk.

104 Res je, da je Sodišče v sodbi z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ugotovilo, da se v okoliščinah zadeve, v kateri je bila izdana ta sodba, različno obravnavanje v obliki uporabe različnih tehnik obdavčevanja glede na rezidentstvo davčnega zavezanca nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, tako da to različno obravnavanje, ki poleg tega ne zagotavlja nujno prednosti prejemnikom rezidentom, ne pomeni omejitve, med drugim, prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, točke 41 in od 49 do 51; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 70).

105 Vendar so v obravnavani zadevi, za razliko od zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), družbe rezidentke, ki so odobrile brezobrestno posojilo, kot je razvidno iz točke 94 te sodbe, v primerjavi z družbami nerezidentkami, ki so odobrile tako posojilo, deležne likvidnostne prednosti, ki izhaja iz različnega trenutka, v katerem lahko te odbijejo stroške, neposredno povezane s tem posojilom.

106 Kot je razvidno iz točk od 91 do 93 te sodbe, je obseg te prednosti določen s trajanjem postopka za povračilo, uvedenega z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, da se družbam nerezidentkam omogoči, da zahtevajo ponovni izračun pri viru odtegnjenega davka na

bruto znesek fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnim posojilom, zato da bi ta odtegljaj ustrezal znesku davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga plačala družba rezidentka, ki bi odobrila tako posojilo.

107 V teh okoliščinah ni mogoče šteti, da je različno obravnavanje pri obdavčitvi fiktivnih obresti v zvezi z brezobrestnim posojilom glede na to, ali ga odobri družba rezidentka ali družba nerezidentka, omejeno na način pobiranja davka (glej po analogiji sodbi z dne 26. februarja 2019, N Luxembourg 1 in drugi, C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16, EU:C:2019:134, točki 164 in 165, ter z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, točke od 71 do 73).

108 Zato se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi.

109 Zato je treba preučiti, drugi, ali je mogoče nacionalno ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljiti z razlogi, ki so jih v obravnavanem primeru navedli nekateri zainteresirani subjekti.

110 V zvezi s tem tožena stranka v postopku v glavni stvari trdi, da imajo države članice v skladu z načelom teritorialnosti pravico obdavčiti dohodke, ustvarjene na njihovem ozemlju, da bi zagotovile enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti. Natančneje, če Unija ne sprejme harmonizacijskih ukrepov, naj bi države članice ostale pristojne za določitev meril za porazdelitev svoje davčne pristojnosti. Bolgarska vlada poudarja, da je cilj nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari boj proti izogibanju davkom.

111 Tako je treba ugotoviti, da se s to trditvijo v bistvu želi nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari utemeljiti z nujnostjo ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov, da se, kot je razvidno iz besedila člena 16 ZKPO, prepreči izogibanje davkom.

112 V zvezi s tem je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ukrep, ki omejuje prosti pretok kapitala, mogoče dopustiti le, če je utemeljen z nujnim razlogom v splošnem interesu in če se z njim spoštuje načelo sorazmernosti, kar pomeni, da je primeren za zagotovitev uresnitve zastavljenega cilja in ne presega tega, kar je nujno za njegovo uresnitev (sodba z dne 21. maja 2019, Komisija/Madžarska (Užitek na kmetijskih zemljiščih), C-235/17, EU:C:2019:432, točka 59 in navedena sodna praksa).

113 V skladu s sodno prakso Sodišča sta nujna razloga v splošnem interesu, s katerima je mogoče upravičiti omejitev uresnitve temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo DEU, med katerimi je prosti pretok kapitala, tako potreba po ohranitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami kot tudi boj proti izogibanju plačila davkov (sodba z dne 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, točka 65). Enako velja za potrebo po zagotovitvi učinkovitega pobiranja davkov (glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 38 in navedena sodna praksa).

114 Glede primernosti nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari za doseganje teh ciljev je treba opozoriti, da nujnost ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami lahko upraviči različno obravnavanje, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (sodba z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, točka 43 in navedena sodna praksa).

115 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je postopek davčnega odtegljaja pri viru legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčna obravnava dohodkov davčnega zavezanca, ki je rezident zunaj države obdavčitve (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, Sofina in

drugi, C?575/17, EU:C:2018:943, to?ka 68).

116 V obravnavanem primeru pa je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari v delu, v katerem dolo?a obdav?itev pri viru fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnimi posojili, ki jih družbe nerezidentke odobrijo družbam rezidentkam, državi ?lanici rezidentstva omogo?a, da izvaja svojo dav?no pristojnost v zvezi z dejavnostmi, opravljenimi na njenem ozemlju, s tem, da ?eli prepre?iti, da bi bil namen takih posojil le izognitev davku, ki bi ga bilo obi?ajno treba pla?ati od dohodkov, ustvarjenih z dejavnostmi, opravljenimi na nacionalnem ozemlju.

117 Zato je treba šteti, da je taka ureditev primerna za ohranitev enakomerne porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami in za zagotovitev u?inkovitega pobiranja davkov zaradi prepre?evanja izogibanja pla?ila davkov.

118 V zvezi z vprašanjem, ali nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ne presega tega, kar je potrebno za doseganje teh ciljev, je družba Viva Telecom Bulgaria na obravnavi trdila, da je postopek za povra?ilo, dolo?en v ?lenu 202a ZKPO, predolg, ker lahko do morebitnega vra?ila prese?ka dav?nega odtegljaja, ki ga je družba rezidentka pla?ala od bruto zneska fiktivnih obresti v zvezi brezobrestnim posojilom, ki ga je odobrila družba nerezidentka, pride šele po treh letih.

119 Vendar je – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodiš?e – iz pojasnil, ki jih je na tej obravnavi predlo?ila to?ena stranka iz postopka v glavni stvari, razvidno, da se tako vra?ilo praviloma izvede v roku 30 dni od vložitve zahtevka in da lahko postopek traja tri leta le v izjemnih primerih. Poleg tega je bolgarska vlada na obravnavi navedla – kar mora prav tako preveriti predložitveno sodiš?e – da mora nacionalna agencija za javne prihodke pla?ati obresti od dolgovanih zneskov od 30. dne po vložitvi dav?ne napovedi.

120 Tako se zdi – s pridržkom teh preverjanj – da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari glede na trajanje postopka za povra?ilo ne presega tega, kar je nujno za doseganje ciljev, ki jim sledi.

121 V teh okoliš?inah je videti, da je to nacionalno ureditev mogo?e upravi?iti s ciljema ohranitve enakomerne porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami in zagotovitve u?inkovitega pobiranja davkov za prepre?itev izogibanja davkom.

– *?len 5(4) in ?len 12(b) PEU ter ?len 47 Listine*

122 Kot je razvidno iz to?ke 33 te sodbe, se predložitveno sodiš?e spra?uje tudi o razlagi ?lena 5(4) in ?lena 12(b) PEU ter ?lena 47 Listine, ker naj bi nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, kot izhaja iz ?lena 16(2), to?ka 3, ZKPO, v primeru odobritve brezobrestnega posojila dolo?ala neizpodbojno domnevo izogibanja davkom.

123 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?e ni pristojno, da odgovori na vprašanje za predhodno odlo?anje, kadar je o?itno, da se dolo?ba prava Unije, ki je Sodiš?u predlo?ena v razlago, ne uporablja (sodba z dne 25. julija 2018, TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, to?ka 31).

124 Na prvem mestu, v zvezi s ?lenom 5(4) PEU pa je Sodiš?e že razsodilo, da se ta dolo?ba nanaša na ravnanje institucij Unije, saj njen prvi pododstavek dolo?a, da ukrepi Unije vsebinsko in formalno ne presegajo tistega, kar je potrebno za doseganje ciljev Pogodb, drugi odstavek tega ?lena pa institucijam Unije nalaga, da ravnajo v skladu z istim na?elom sorazmernosti, kadar izvršujejo eno od pristojnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, TTL, C?553/16, EU:C:2018:604, to?ka 33).

125 Na drugem mestu, v zvezi s ?lenom 12(b) PEU je Sodiš?e prav tako razsodilo, da ta

določba, v skladu s katero nacionalni parlamenti prispevajo k dobremu delovanju Unije, tako da skrbijo za spoštovanje načela subsidiarnosti, te parlamente pooblašča, da skrbijo za spoštovanje tega načela pri izvajanju pristojnosti institucij Unije in tudi za dobro delovanje Unije, in se zato ne nanaša na nacionalne zakonodaje, ampak na osnutke zakonodajnih aktov Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, točka 34).

126 Na tretjem mestu, v zvezi s členom 47 Listine je treba opozoriti, da je podrožje uporabe te listine, kar zadeva ravnanje držav članic, opredeljeno v členu 51(1) Listine, v skladu s katerim se njene določbe uporabljajo za države članice samo, kadar te izvajajo pravo Unije (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrajna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 30 in navedena sodna praksa).

127 Člen 51(1) Listine potrjuje ustaljeno sodno prakso Sodišča, da se temeljne pravice, ki jih zagotavlja pravni red Unije, uporabljajo v vseh položajih, ki jih ureja pravo Unije, ne pa v drugih položajih (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrajna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 31 in navedena sodna praksa).

128 Sodišče tako – kadar pravni položaj ne spada na podrožje uporabe prava Unije – ni pristojno za njegovo obravnavo, morebiti uveljavljane določbe Listine pa same po sebi ne morejo utemeljiti te pristojnosti (sodba z dne 14. januarja 2021, Okrajna prokuratura – Haskovo in Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, točka 32 in navedena sodna praksa).

129 V obravnavanem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari iz razlogov, navedenih v točkah od 48 do 75 te sodbe, ne spada na podrožje uporabe direktiv 2003/49, 2011/96 in 2008/7. Poleg tega člen 16(2), točka 3, ZKPO v delu, v katerem naj bi uvajal neizpodbojno domnevo izogibanja davkom, kot je razvidno iz točke 87 te sodbe, ne spada na podrožje uporabe člena 63 PDEU in zato v zvezi s tem ne spada na podrožje uporabe Listine.

130 Iz tega sledi, da predložitvenemu sodišču ni treba odgovoriti v delu, v katerem sprašuje o razlagi člena 5(4) in člena 12(b) PEU ter člena 47 Listine, ker je očitno, da se te določbe ne uporabljajo za položaj, na katerega se sklicuje predložitveno sodišče.

– *Odgovor na vprašanja v zvezi z razlago primarnega prava*

131 Glede na vse zgornje preudarke je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU v povezavi z načelom sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je mati na družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji, če se ta davčni odtegljaj obračuna od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogoče v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, pri čemer je treba za preračun tega davčnega odtegljaja in morebitno vračilo naknadno vložiti zahtevo za to, pod pogojem, na eni strani, da postopek, ki je za to določen s to zakonodajo, ne traja predolgo, in na drugi strani, da je treba plačati obresti od vrnjenih zneskov.

Stroški

132 Ker je ta postopek za stranki postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. Člen 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic v povezavi s členom 4(1)(d) te direktive, člen 5 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30.

novembra 2011 o skupnem sistemu obdavžitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015, ter člena 3 in 5 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji.

2. Člen 63 PDEU v povezavi z načelom sorazmernosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa obdavčitev v obliki pri viru odtegnjenega davka od fiktivnih obresti, ki bi jih odvisna družba rezidentka, ki ji je matična družba nerezidentka odobrila brezobrestno posojilo, morala tej družbi plačati pod tržnimi pogoji, če se ta davčni odtegljaj obračuna od bruto zneska teh obresti, ne da bi bilo mogoče v tej fazi odšteti stroške, povezane s tem posojilom, pri čemer je treba za preračun tega davčnega odtegljaja in morebitno vračilo naknadno vložiti zahtevo za to, pod pogojem, na eni strani, da postopek, ki je za to določen s to zakonodajo, ne traja predolgo, in na drugi strani, da je treba plačati obresti od vrnjenih zneskov.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.