

## Věc C-257/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

9. června 2020

**Předkládající soud:**

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

4. května 2020

**Stěžovatelka:**

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

**Odpůrce:**

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“  
(ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti  
sociálního zabezpečení“) — Sofie

**Předmět původního řízení**

Kasační stížnost proti rozsudku správního soudu, jímž byla zamítnuta žaloba proti opravnému daňovému výměru vydanému na základě kontroly, kterým byl stanoven daňový dluh z důvodu daňového úniku v souvislosti s bezúročnou půjčkou poskytnutou obchodní společnosti jediným vlastníkem podílu na této společnosti. Spor mezi účastníky řízení se týká zaúčtování půjčky a otázky její povahy - zda se jedná o finanční pasiva nebo kapitálový nástroj.

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu čl. 5 odst. 4, článku 12 písm. b) SEU, článků 49 a 63 SFEU, článku 47 Listiny základních práv Evropské unie, čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES, čl. 3 písm. h) až j), čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a článku 8

směrnice 2008/7/ES, čl. 1 odst. 1 písm. b), odst. 3 a článku 5 směrnice 2011/96/ES.

### **Předběžné otázky**

- 1 Brání zásada proporcionality podle čl. 5 odst. 4 a čl. 12 písm. b) Smlouvy o Evropské unii a právo na účinnou právní ochranu podle článku 47 Listiny základních práv Evropské unie takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO (zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zákon o dani z příjmů právnických osob)?
- 2 Jsou platby úroků podle čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES rozdělením zisku, pro které platí článek 5 směrnice 2011/96/ES?
- 3 Lze na platby z bezúročné půjčky spadající do čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES, která je splatná 60 let po uzavření smlouvy, uplatnit ustanovení čl. 1 odst. 1 písm. b), odst. 3 a článku 5 směrnice 2011/96/ES?
- 4 Brání článek 49 a čl. 63 odst. 1 a 2 Smlouvy o fungování Evropské unie, čl. 1 odst. 1 písm. b), odst. 3 a článek 5 směrnice 2011/96/ES a čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je ustanovení čl. 195 odst. 1, čl. 200 odst. 2 ZKPO a čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bod 4 ZKPO (zrušený) v příslušném znění, které byly platné v době od 1. ledna 2011 do 1. ledna 2015, a čl. 195 odst. 1, odst. 6 bod 3 a odst. 11 bod 4 ZKPO ve znění po 1. lednu 2015, a zdaňovací praxi, podle níž neuhrazené úroky z bezúročné půjčky, která byla poskytnuta dceřině společnosti-rezidentovi mateřskou společností usazenou v jiném členském státě a je splatná za 60 let od 22. listopadu 2013, podléhají srážkové dani?
- 5 Brání čl. 3 odst. 1 písm. h) až j), čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a článek 8 směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 16 odst. 1 a odst. 2 bod 3 a čl. 195 odst. 1 ZKPO o zdanění fiktivních úrokových příjmů na základě bezúročné půjčky, která byla poskytnuta společnosti-rezidentovi společností usazenou v jiném členském státě, která je jediným vlastníkem kapitálu dlužnice, srážkovou daní?
- 6 Neporušuje provedení směrnice 2003/49/ES v roce 2011 před uplynutím přechodné lhůty stanovené v příloze VI, oddíl „Daně“, bod 3 Aktu a Protokolu ke Smlouvě o přistoupení Bulharské republiky k Evropské unii v čl. 200 odst. 2 a čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bodě 4 ZKPO pevně stanovenou sazbou daně ve výši 10 % místo maximální sazby ve výši 5 % stanovené v Aktu a Protokolu ke smlouvě o přistoupení zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání?

## **Předpisy unijního práva a judikatura**

Smlouva o Evropské unii: čl. 5 odst. 4, čl. 12 písm. b), čl. 19 odst. 1.

Smlouva o fungování Evropské unie: články 49 a 54, čl. 56 odst. 1, článek 63, čl. 65 odst. 1 písm. b) a odst. 3.

Listina základních práv Evropské unie: čl. 47 odst. 1.

Protokol o podmínkách a pravidlech přijetí Bulharské republiky a Rumunska do Evropské unie: článek 20 a příloha VI oddíl 6 bod 3.

Akt o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie: článek 23 a příloha VI oddíl 6 bod 3.

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států: body 1 a 10 odůvodnění, čl. 1 odst. 1, čl. 4 odst. 1 a článek 5.

Směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů: body 6 a 9 odůvodnění, čl. 3 písm. h) až j), čl. 5 odst. 1 písm. a) a b), čl. 7 odst. 1 a 3 a čl. 8 odst. 3.

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států: čl. 1 odst. 1 písm. b), odst. 2 a 3, články 5 a 9.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 5. února 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. listopadu 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 16. června 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

## Uvedené předpisy vnitrostátního práva

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „ZKPO“)

„Článek 16. (1) [...] Je-li jedna nebo několik transakcí, včetně transakcí mezi vzájemně propojenými osobami, učiněno za podmínek, které vedou k daňovému úniku, stanoví se základ daně bez ohledu na tyto transakce, jejich konkrétní podmínky nebo právní formu; jako základ daně se použije ten, který by platil, pokud by byla uskutečněna obvyklá transakce příslušného druhu za ceny obvyklé na trhu a zaměřená na stejný hospodářský výsledek, aniž by vedla k daňovému úniku.

(2) Za daňový únik se považuje také:

[...]

3. čerpání nebo poskytnutí úvěrů s úrokovou sazbou, která se liší od úroku běžného na trhu v okamžiku uskutečnění transakce, včetně případů bezúročné půjčky nebo jiné, časově omezené bezplatné finanční pomoci, jakož i odpuštění úvěrů nebo splacení úvěrů nesouvisejících s činnostmi na vlastní účet;“

„Článek 20 Sazba daně z příjmu právnických osob činí 10 procent.“

„Článek 195 (1) [...] Příjmy tuzemského původu dosahované zahraničními právnickými osobami [...] podléhají dani vybírané srážkou, jejímž odvedením je daňová povinnost s konečnou platností vyrovnána.

(2) Daň podle odstavce 1 zadržují právnické osoby usazené v Bulharsku [...], které provádí příslušné platby zahraničním právnickým osobám [...].

[...]

(6) Dani vybírané srážkou nepodléhají:

[...]

3. ([...] v platnosti od 1. ledna 2015) příjmy z úroků [...] za podmínek odstavců 7 až 12;

[...]

(7) ([...] v platnosti od 1. ledna 2015) Příjmy z úroků [...] nepodléhají dani vybírané srážkou, jsou-li současně splněny tyto podmínky:

[...]

(11) ([...] v platnosti od 1. ledna 2015) odstavce 7, 8, 9 a 10 neplatí pro:

1. příjmy, které představují rozdělení zisku nebo splacení kapitálu;

[...]

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

[...]

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

Článek 199. (1) Základem pro stanovení daně, která je u příjmů podle čl. 195 odst. 1 vybírána srážkou, je hrubá částka těchto příjmů, [...].“

„Článek 200. [...]

(2) ([...] v platnosti od 1. ledna 2011) Sazba daně z příjmů podle článku 195 činí 10 procent, s výjimkou případů podle článku 200a.“

„Článek 200. [...]

(2) ([...] v platnosti od 1. ledna 2015) Sazba daně z příjmů podle článku 195 činí 10 procent.“

„Článek 200a. ([...] v platnosti od 1. ledna 2011, pozměněný a doplněný [...] v platnosti od 1. ledna 2014) (1) Sazba daně z příjmů z úroků [...] činí 5 procent, jsou-li současně splněny tyto podmínky:

[...]

(5) Odstavce 1 až 4 se nevztahují na:

1. příjmy, které představují rozdělení zisku nebo splacení kapitálu;

2. příjmy vyplývající z pohledávek, s nimiž je spojeno právo účasti na zisku dlužníka;

3. příjmy vyplývající z pohledávek, které věřitele opravňují k výměně práva na úrok za právo účasti na zisku dlužníka;

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

„Článek 200a. ([...] zrušený [...] s účinností od 1. ledna 2015)“.

### **Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

7 Dne 22. listopadu 2013 uzavřely společnost „Viva Telekom Bulgaria“ EAD, (dlužnice) a jediný vlastník jejích kapitálových podílů, společnost „InterV

Investment“ S.a.r.l., právnická osoba se sídlem v Lucembursku, (věřitelka) dohodu o půjčce ve výši 145 700 910,32 eur (284 966 211 leva), která nabyla účinnosti ve stejný den. Dohoda stanovila, že dlužnice použije tuto částku na úhradu dluhů a úvěrů, platby daně a výdaje z právních úkonů.

- 8 Bylo ujednáno, že půjčka je bezúročná a je splatná 60 let po nabytí účinnosti. Smluvní strany sjednaly možnost, že dlužnice nebude povinna půjčku splatit v případě, že se věřitelka rozhodne vložit dlužnou částku do kapitálu dlužnice formou nepeněžitěho vkladu, přičemž byl pro tento případ stanoven příslušný postup. Dlužnice musí projevit svůj záměr vložit půjčku do kapitálu formou nepeněžitěho vkladu tím, že věřitelce předá sdělení o nepeněžitěm vkladu. Věřitelka musí rozhodnout o podání návrhu na obchodní rejstřík a o pověření znalce oceněním půjčky. Musí přiložit podklady, které prokazují, že půjčka byla zaúčtována jako pohledávka věřitelky a závazek dlužnice. Po vytvoření posudku musí věřitelka, jednající jako jediný podílník na dlužnici, rozhodnout o tom, že zvýší zapsaný kapitál dlužnice vydáním emisí nových akcií v souladu s posudkem, celou emisí nových akcií zaúčtuje jako kapitál a změni společenskou smlouvu dlužnice. Tato rozhodnutí musí být zapsána do obchodního rejstříku. Do vydání níže uvedeného opravného daňového výměru nebyl postup vložení závazku z půjčky jako vkladu uskutečněn.
- 9 Dne 14. února 2014 byla dlužnice v obchodním rejstříku vymazána; jako její právní nástupkyně byla zapsána společnost „Viva Telekom Bulgaria“ EOOD a jako její jediný společník společnost „InterV Investment“ S.a.r.l.
- 10 Opravným daňovým výměrem ze dne 16. října 2017 za období od 14. února 2014 do 31. března 2015 stanovila Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite - Sofia, (územní ředitelství Národní agentury pro příjmy v Sofii) na základě čl. 16 odst. 2 bodu 3 a článku 195 ZKPO platbu srážkové daně ve výši 1 831 926,74 leva s připočtením 544 079,86 leva úroků z úrokových příjmů zahraniční osoby „InterV Investment“ S.a.r.l. Daňový orgán měl za to, že při naplňování výše uvedené smlouvy o půjčce došlo k daňovému úniku, neboť dlužnice půjčku nesplácela a ani neplatila úroky.
- 11 Odpor podaný proti opravnému daňovému výměru ve správním řízení byl zamítnut. Administrativen sad Sofia grad (Správní soud města Sofie) svým rozsudkem ze dne 29. března 2019 také zamítl žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí s odůvodněním, že poskytnutá půjčka představuje majetek dlužnice a nikoliv vlastní kapitál a že dlužnice získala hospodářskou výhodu, neboť neplatila úroky z půjčky, věřitelka naopak utrpěla hospodářskou ztrátu z důvodu ušlých úroků. Argumentaci stěžovatelky, že nemusí hradit srážkovou daň, neboť během dvou kontrolovaných let byla jejím finančním výsledkem ztráta, soud zamítl. Vzhledem k tomu, že půjčka nebyla v souladu se smlouvou o půjčce přeměněna na kapitál, finanční orgány podle názoru tohoto soudu na základě čl. 16 odst. 2 a bodu 3 ZKPO správně stanovily úrok obvyklý na trhu a podle jeho výše stanovily srážkovou daň, kterou žalobkyně dlužila podle článku 195 ZKPO.

- 12 Žalobkyně napadla rozsudek správního soudu u předkládajícího soudu.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 13 Stěžovatelka namítá, že srážková daň byla stanovena z fiktivních příjmů z úroků, aniž by bylo přihlédnuto k hospodářským důvodům poskytnutí bezúročné půjčky, které byly v řízení prokázány. Věřitelka byla v okamžiku poskytnutí půjčky jediným kapitálovým vlastníkem, dlužnice naproti tomu neměla prostředky k úhradě úroků z půjčky. Podle jejího názoru porušuje čl. 16 odst. 2 bod 3 ZKPO judikaturu Soudního dvora Evropské unie, neboť stranám smlouvy o půjčce nepřiznává možnost prokázat přípustné hospodářské důvody pro bezúročné poskytnutí půjčky.
- 14 Stěžovatelka se opírá o odůvodnění v bodech 11 až 14 rozsudku ve věci C-249/89, v nichž Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutí bezúročné půjčky je pro cíle směrnice 2008/7/ES považováno za kapitálový vklad, neboť jeho důsledkem je zvýšení majetku přijímající společnosti a zvyšuje hodnotu podílů na této společnosti. Přijímající společnost ušetří náklady na úroky; tím se zvyšuje hodnota podílů na této společnosti.
- 15 Podpůrně stěžovatelka tvrdí, že dotčená půjčka představuje kapitálový vklad ve smyslu čl. 3 odst. h) až j) směrnice 2008/7/ES a podle článku 5 této směrnice není předmětem nepřímé daně.
- 16 Podle názoru odpůrce sice nejsou omezení volného pohybu kapitálu a plateb přípustná, čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU ale stanoví, že tím není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Opírá se o bod 81 rozsudku ve věci C-524/04, podle nějž okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností nerezidentem za podmínek, které neodpovídají podmínkám úplném hospodářské soutěže, umožňuje členskému státu sídla dlužnice ověřit, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž účelem je obejít daňový právní předpis tohoto státu.
- 17 Dále se odpůrce odvolává na rozsudek ve věci C-382/16, v němž Soudní dvůr konstatuje, že taková vnitrostátní právní úprava, podle níž je nutno příjmy společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, s níž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se odchylují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito třetími osobami, je přípustná.

**Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce***K první otázce*

- 18 Článek 16 odst. 2 bod 3 ZKPO obsahuje nevyvratitelnou domněnku daňového úniku, pokud je poskytnuta bezúročná půjčka mezi přidruženými nebo na sobě nezávislými osobami, aniž by byla věřiteli a dlužníkovi poskytnuta možnost domněnku existence daňového úniku vyvrátit. Soudní dvůr v bodě 73 rozsudku ve věci C-524/04 vyložil, že pouhá skutečnost, že společnosti-rezidentovi je poskytnut úvěr přidruženou společností usazenou v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku zneužívání a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou. Mezi osobami, které nejsou vzájemně propojené, může poskytnutí bezúročných půjček odůvodněně vyvolávat domněnku daňového úniku. U vzájemně propojených osob, které jsou smluvními stranami smlouvy o bezúročných půjčkách, si lze hospodářské důvody ve spojení se zájmy skupiny podniků jako důvody pro uzavření smlouvy o bezúročných půjčkách představit. Uplatnění čl. 16 odst. 2 bodu 3 ZKPO vylučuje právní relevantnost dokladů o existenci hospodářských nebo obchodních důvodů pro poskytnutí bezúročných půjček. Nevyvratitelná domněnka má stejný procesní význam u bezúročných půjček, kterou uzavřely na sobě nezávislé osoby.

*Ke druhé a čtvrté otázce*

- 19 Podle čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES není stát zdroje povinen zajistit výhody plynoucí z této směrnice „u plateb vyplývajících z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise.“ Úvěr je splatný 60 let po nabytí účinnosti dohody a spadá do oblasti působnosti čl. 4 odst. 1 písm. d) směrnice 2003/49/ES.
- 20 Tato směrnice byla do vnitrostátního práva provedena novelou ZKPO, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2011 a kterou byl pozměněn čl. 200 odst. 1 ZKPO. Podle nového znění tohoto ustanovení činí daňová sazba na příjmy podle článku 195 10 %; výjimku tvoří případy uvedené v článku 200a. Stejnou novelou byl vložen nový článek 200a, podle jehož odstavce 3 se odstavce 1 a 2 nepoužijí na příjmy z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise. V článku 200a odst. 3 ZKPO jsou obsaženy v bodech 1 až 3 skutkové podstaty čl. 4 odst. 1 písm. a) až c) směrnice 2003/49/ES. V souladu s tím byla v roce 2014 podle čl. 16 odst. 1 a odst. 2 bodu 3, čl. 195 odst. 1, čl. 200 odst. 2 a čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bodu 4 ZKPO vybírána srážková daň ve výši 10 % z příjmů zahraniční společnosti se sídlem v jiném členském státě, které obdrží od přidružené osoby-rezidenta z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise.
- 21 S platností od 1. ledna 2015 vstoupila v platnost další novela ZKPO, která zrušila článek 200a a čl. 200 odst. 2 pozměnila v tom smyslu, že byla stanovena sazba daně ve výši 10 % na příjmy podle článku 195. Článek 195 odst. 6 byl také



pozměněn tak, že do něj byl vložen nový bod 3, podle nějž příjmy z úroků nepodléhají srážkové dani, jsou-li splněny podmínky nových odstavců 7 až 12. Odstavec 7 vypočítává podmínky, za nichž příjmy z úroků nepodléhají srážkové dani. Z odstavce 11 bodu 4 vyplývá, že se odstavec 7 nepoužije na příjmy z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise. V odstavci 11 bodech 1 až 3 jsou uvedeny ostatní skutkové podstaty článku 4 směrnice 2003/49/ES. V souladu s tím byla v roce 2015 podle čl. 195 odst. 1 a odst. 6 bodu 3 a odst. 11 bodu 4, jakož i čl. 200 odst. 2 ZKPO vybírána srážková daň ve výši 10 % z příjmů zahraniční společnosti se sídlem v jiném členském státě, které obdrží od přidružené společnosti-rezidenta z pohledávek, u nichž není stanoveno splacení jistiny nebo u nichž je splatnost delší než 50 let od data emise.

- 22 Podle čl. 1 odst. 1 písm. b) směrnice 2011/96/EU použijí členské státy tuto směrnici na rozdělování zisku vytvořeného společností tohoto členského státu společností ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi. Podle čl. 1 odst. 2 nepoužijí členské státy tuto směrnici na operace, které nejsou skutečné, neboť jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody. Podle čl. 1 odst. 3 směrnice 2011/96/EU se pro účely odstavce 2 operace nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odráží ekonomickou realitu. Podle čl. 5 odst. 1 směrnice 2011/96/EU je zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti osvobozen od srážkové daně.
- 23 V bodě 89 rozsudku ve věci C-524/04 Soudní dvůr rozhodl, že členský stát, ve které je rezidentem společnost, která platí úroky z úvěru mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě, může považovat úroky zaplacené touto společností za rozdělené zisky.
- 24 Soudní dvůr v bodě 54 rozsudku ve věci C-382/16 objasňuje, že pokud rozvoj činností dceřiné společnosti závisí na dalším kapitálovém vkladu, neboť tato společnost nemá dostatečný vlastní kapitál, mohou obchodní důvody odůvodnit uvolnění finančních prostředků mateřskou společností za podmínek, které jsou mezi třetími osobami neobvyklé.

#### *K páté otázce*

- 25 Podle čl. 3 písm. h) a i) směrnice 2008/7/ES se kapitálovými vklady rozumějí: „zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem, které nemá za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jeho protihodnotou je změna v právech společníků nebo může zvýšit hodnotu podílů na společnosti“, „poskytnutí půjčky kapitálové společnosti, má-li věřitel právo na podíl na zisku společnosti“ a „poskytnutí půjčky kapitálové společnosti společníkem, jeho manželem či manželkou, jeho dítětem nebo třetí osobou, ručí-li společník, jestliže má daná půjčka tutéž funkci jako zvýšení základního kapitálu společnosti“. Podle čl. 5 odst. 1 písm. a) a b) stejné směrnice členské státy neukládají kapitálovým společnostem žádnou

nepřímou daň na „kapitálové vklady“ a „půjčky nebo služby, které jsou součástí kapitálových vkladů“.

- 26 V bodě 15 rozsudku ve věci C-249/89 Soudní dvůr rozhodl, že poskytnutí bezúročných půjček společníkem své společnosti proto představuje stejnou operaci jako kapitálový vklad podle čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335, nahrazené směrnicí 2008/7/ES. Podle srovnávací tabulky posledně jmenované ustanovení odpovídá článku 3 písm. g) až j) směrnice 2008/7/ES. V bodě [12] tohoto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že poskytnutí bezúročných půjček umožňuje společnosti, aby disponovala kapitálem, aniž by musela nést příslušné náklady, a v bodě 14, že poskytnutí bezúročných půjček umožňuje společnosti disponovat kapitálem, aniž by musela nést příslušné náklady, a může tedy zvýšit hodnotu podílů na společnosti.
- 27 S ohledem na výše uvedený rozsudek odpovídá bezúročná půjčka poskytnutá stěžovatelce definici kapitálového vkladu podle čl. 3 odst. 1 písm. h) až j) směrnice 2008/7/ES.
- 28 V bodě 20 rozsudku ze dne 11. listopadu 1999 ve věci C-350/98 je konstatováno, že Soudní dvůr musí daň nebo poplatek kvalifikovat podle objektivních znaků této daně nezávisle na její kvalifikaci ve vnitrostátním právu.

*K šesté otázce*

- 29 Podle Protokolu o podmínkách a pravidlech přijetí Bulharské republiky do Evropské unie a Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky má posledně jmenovaná právo nepoužít ustanovení článku 1 směrnice 2003/49/ES do 31. prosince 2014. V tomto přechodném období nemůže sazba daně na platby úroků a licenčních poplatků přidružené společnosti jiného členského státu nebo provozovně přidružené společnosti členského státu, která se nachází v jiném členském státě, do 31. prosince 2010 překročit 10 % a v následujících letech do 31. prosince 2014 5 %.

Výše uvedené ustanovení čl. 200 odst. 2 a čl. 200a odst. 1 a odst. 5 bodu 4 ZKPO, které platilo pro rok 2014, je v rozporu s úpravou maximální sazby daně ve výši 5 % v příloze VI, oddíle 6, bodu 3 uvedeného protokolu a v příloze VI, oddíle 6, bodu 3 uvedeného Aktu.