

Sprawa C-257/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożonego zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem****Data wpływu:**

9 czerwca 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie
orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

4 maja 2020 r.

Strona skarżąca:

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD

Strona przeciwna:

Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika”
– Sofia (dyrektor dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa
i zabezpieczenia społecznego”)

Przedmiot postępowania głównego

Skarga kasacyjna na wyrok Administratiwen syd (sądu administracyjnego), w którym oddalono skargę na decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej dotyczącej określenia zobowiązań podatkowych ze względu na uchylenie się od opodatkowania w związku z pożyczką nieoprocentowaną, udzieloną spółce handlowej przez jej jedyne akcjonariusza. Spór między stronami dotyczy zaksięgowania pożyczki i jej charakteru – czy są to pasywa finansowe czy też element kapitału własnego.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Odesłanie prejudycjalne, na podstawie art. 267 TFUE, w celu dokonania wykładni art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) Traktatu o Unii Europejskiej, art. 49 i 63 TFUE, art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy

2003/49/WE, art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy 2008/7/WE, art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy 2011/96/WE.

Pytania prejudycjalne

- 1 Czy zasada proporcjonalności określona w art. 5 ust. 4 i art. 12 lit. b) Traktatu o Unii Europejskiej i prawo do skutecznej ochrony sądowej określone w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej dopuszczają uregulowanie krajowe takie jak art. 16 ust. 2 pkt 3 Zakon za korporatiwno podochno oblagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ZKPO”)?
- 2 Czy płatności odsetek określone w 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 powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich] stanowią podział zysku, do którego ma zastosowanie art. 5 dyrektywy Rady 2011/96/WE [z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich]?
- 3 Czy do płatności w ramach nieoprocentowanej pożyczki z 60-letnim terminem spłaty po zawarciu umowy, objętej art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49/WE, mają zastosowanie uregulowania zawarte w art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy 2011/96/WE?
- 4 Czy art. 49 i art. 63 ust. 1 i 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 3 i art. 5 dyrektywy 2011/96/WE oraz art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49/WE dopuszczają uregulowanie krajowe takie jak art. 195 ust. 1, art. 200 ust. 2 ZKPO i art. 200a ust. 1 oraz art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO (uchylony) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1.1.2011 R. do dnia 1.1.2015 R., a także art. 195 ust. 1, art. 195 ust. 6 pkt 3 i art. 195 ust. 11 pkt 4 ZKPO w brzmieniu obowiązującym po dniu 1.1.2015 R. oraz praktykę podatkową, w ramach której opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają niezapłacone odsetki od pożyczki nieoprocentowanej udzielonej przez spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim krajowej spółce, z 60-letnim terminem płatności od dnia 22.11.2013 R.?
- 5 Czy art. 3 ust. 1 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 dopuszczają uregulowania krajowe takie jak art. 16 ust. 1, art. 16 ust. 2 pkt 3 i art. 195 ust. 1 ZKPO, odnoszące się do opodatkowania podatkiem u źródła fikcyjnego dochodu z odsetek określonych w odniesieniu do pożyczki nieoprocentowanej udzielonej krajowej spółce przez spółkę z innego państwa członkowskiego będącą jednoosobowym właścicielem kapitału pożyczkobiorcy?

- 6 Czy transpozycja dyrektywy 2003/49/WE w 2011 r. – przed upływem okresu przejściowego określonego w załączniku VI, rozdział „Polityka podatkowa”, pkt 3 aktu i protokołu Traktatu o przystąpieniu Republiki Bułgarii i Rumunii – do art. 200 ust. 2, art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO z określoną 10% stawką podatkową, zamiast przewidzianej w akcie i protokole do traktatu o przystąpieniu maksymalnej 5% stawki podatkowej, narusza zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Traktat o Unii Europejskiej – art. 5 ust. 4, art. 12 lit. b), art. 19 ust. 1.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – art. 49 i 54, art. 56 akapit pierwszy, art. 63, art. 65 ust. 1 lit. b) i art. 65 ust. 3.

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej – art. 47 akapit pierwszy.

Protokół dotyczący warunków i uzgodnień w sprawie przyjęcia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej – art. 20 i pkt 3 rozdziału 6 załącznika VI.

Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej – art. 23 i pkt 3 rozdziału 6 załącznika VI.

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich – motywy 1 i 10, art. 1 ust. 1, art. 4 ust. 1 i art. 5.

Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału – motywy 6 i 9, art. 3 lit. h)–j), art. 5 ust. 1 lit. a) i b), art. 7 ust. 1 i 3, art. 8 ust. 3.

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – art. 1 ust. 1 lit. b), art. 1 ust. 2 i 3, art. 5 i 9.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 lutego 1991 r., Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 listopada 1999 r., Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 listopada 2009 r., Komisja/Włochy, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 czerwca 2011 r., Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.

Przepisy krajowe

Zakon za korporatiwno podochodno oblagane (ZKPO)

„Artykuł 16. (1) [...] Gdy jedną lub większą liczbę transakcji, w tym między niepowiązаныmi podmiotami, zawarto na warunkach, których wykonanie skutkuje uchyleciem się od opodatkowania, podstawę opodatkowania określa się bez wzięcia pod uwagę tych transakcji, niektórych z ich warunków lub ich formy prawnej, lecz bierze się pod uwagę podstawę opodatkowania, która powstałaby przy dokonaniu zwykłej transakcji danego rodzaju po cenach rynkowych, skierowanej na osiągnięcie tego samego rezultatu gospodarczego, lecz która to transakcja nie skutkowałaby uchyleciem się od opodatkowania.

(2) Za uchylecie się od opodatkowania uważa się także:

[...]

3. otrzymanie lub udzielenie kredytów z oprocentowaniem różniącym się od oprocentowania rynkowego w chwili zawarcia transakcji, w tym w wypadkach pożyczek nieoprocentowanych lub innej tymczasowej nieodpłatnej pomocy finansowej, a także umorzenie kredytów lub spłata na własny rachunek kredytów niezwiązanych z działalnością”;

„Artykuł 20. Stawka podatkowa podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 10%”.

„Artykuł 195 (1) [...] Dochody zagranicznych osób prawnych ze źródeł w kraju [...] podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, który jest ostateczny.

(2) Podatek określony w ust. 1 potrącają krajowe osoby prawne, [...] które naliczają dochody zagranicznych osób prawnych [...].

[...]

(6) Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła:

[...]

3. ([...] w mocy od dnia 1.1.2015 R.) dochody z odsetek [...] na warunkach określonych w ust. 7–12;

[...]

(7) ([...] w mocy od dnia 1.1.2015 R.) Dochody z odsetek [...] nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, gdy jednocześnie są spełnione następujące warunki:

[...]

(11) ([...] w mocy od dnia 1.1.2015 R.) Ustępy 7, 8, 9 i 10 nie mają zastosowania do:

1. dochodów wynikających z podziału zysków lub zwrotu kapitału;

[...]

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

[...]

7. dochodów z transakcji, których zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów jest uchylanie się od opodatkowania”.

Artykuł 199. (1) Podstawę opodatkowania dla celów określenia podatku potrącanego u źródła w odniesieniu do dochodów określonych w art. 195 ust. 1 jest wysokość brutto tych dochodów, [...]”.

„Artykuł 200. [...]

(2) ([...] w mocy od dnia 1.1.2011 R.) Stawka podatku dochodowego określonego w art. 195 wynosi 10%, z wyłączeniem wypadków określonych w art. 200a”.

„Artykuł 200. [...]

(2) ([...] w mocy od dnia 1.1.2015 R.) Stawka podatku dochodowego określonego w art. 195 wynosi 10%”.

„Artykuł 200a. ([...] w mocy od dnia 1.1.2011 R., zmien. i uzup. [...] w mocy od dnia 1.1.2014 R.) (1) Stawka podatku dochodowego od dochodu z odsetek [...] wynosi 5%, gdy jednocześnie są spełnione następujące warunki:

[...]

(5) Ustępy 1–4 nie mają zastosowania do:

1. dochodów stanowiących podział zysku lub zwrot kapitału;
2. dochodów z wierzytelności z tytułu długu, które uprawniają do udziału w zyskach dłużnika;
3. dochodów z wierzytelności z tytułu długu, które uprawniają wierzyciela do zamiany prawa do odsetek na prawo do udziału w zyskach dłużnika;
4. dochodów z wierzytelności z tytułu długu, przy których nie ma klauzuli dotyczącej zwrot kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu; [...]”.

„Artykuł 200a. ([...] uchyl. [...] z dnia 1.1.2015 R.)”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 7 W dniu 22 listopada 2013 r. spółka „Viva Telecom Bulgaria” EAD (pożyczkobiorca) i jednoosobowy właściciel jej kapitału, spółka „InterV Investment” S.A.R.L., osoba prawna z siedzibą i adresem w Luksemburgu, (pożyczkodawca) zawarli porozumienie dotyczące pożyczki w wysokości 145 700 910,32 EUR (284 966 211 BGN), które weszło w życie w tym samym dniu. W porozumieniu przewidziano, że kwota ta zostanie wydana przez pożyczkobiorcę na spłatę zobowiązań, kredytów i podatków oraz na wydatki w ramach transakcji.
- 8 Przewidziano, że pożyczka będzie nieoprocentowana, z terminem płatności po 60 latach od daty wejścia w życie porozumienia. Uzgodniono możliwość wygaśnięcia zobowiązania pożyczkobiorcy związanego ze spłatą pożyczki, jeśli pożyczkodawca wniesie należną kwotę pożyczki tytułem wkładu niepieniężnego do kapitału pożyczkobiorcy, i przewidziano procedurę w tym względzie. Pożyczkobiorca musi wyrazić zamiar wniesienia pożyczki tytułem wkładu niepieniężnego do kapitału, doręczając pożyczkodawcy powiadomienie o aporcje. Pożyczkodawca musi dokonać zgłoszenia w rejestrze handlowym i wyznaczyć biegłych w celu oceny pożyczki. Powinien także załączyć dokumenty poświadczające, że pożyczka została zaksięgowana jako wierzytelność przez pożyczkodawcę i jako element pasywów przez pożyczkobiorcę. Po dokonaniu oceny pożyczkodawca, działający jako jedyny akcjonariusz pożyczkobiorcy, musi przyjąć uchwały o podwyższeniu zarejestrowanego kapitału pożyczkobiorcy, poprzez emisję nowych akcji zgodnie z oceną, o wpisie do kapitału całej emisji nowych akcji i o zmianie statutu pożyczkobiorcy. Wspomniane uchwały podlegają wpisowi w rejestrze handlowym. Do chwili wydania decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej, wskazanej poniżej, procedura wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki nie została przeprowadzona.

- 9 W dniu 14 lutego 2014 r. pożyczkobiorca został wykreślony z rejestru handlowego, a jako jego następcę prawnego wskazano spółkę „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, z jednoosobowym właścicielem kapitału – spółką „InterV Investment” S.A.R.L.
- 10 W decyzji z dnia 16 października 2017 r., zapadłej w wyniku kontroli podatkowej, odnoszącej się do okresu od dnia 14 lutego 2014 r. do dnia 31 marca 2015 r., Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite (terytorialna dyrekcja narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego) w mieście Sofia określiła zobowiązania na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 3 i art. 195 ZKPO, z tytułu zapłaty podatku u źródła w wysokości 1 831 926,74 BGN – wraz z 544 079,86 BGN odsetek – od dochodu, jaki zagraniczna osoba prawna, „InterV Investment” S.A.R.L., osiągnęła z tytułu odsetek. Organ podatkowy jest zdania, że przy wykonaniu wspomnianej powyżej umowy pożyczki uchylono się od opodatkowania, ponieważ pożyczkobiorca nie spłacał pożyczki w ratach i nie uiszczał odsetek.
- 11 Złożona w trybie administracyjnym skarga na decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej została oddalona. W wyroku z dnia 29 marca 2019 r. Administratiwen syd – Sofia grad (miejski sąd administracyjny w mieście Sofia) również oddalił skargę na decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej. Przyjął on, że udzielona pożyczka jest finansowym aktywem pożyczkobiorcy, a nie kapitałem własnym, i że pożyczkobiorca osiągnął korzyść gospodarczą ze względu na nieuiszczanie odsetek w ramach pożyczki, a pożyczkodawca poniósł stratę ze względu na nieotrzymywanie tych odsetek. Sąd odrzucił argumenty strony skarżącej, która twierdzi, że ze względu na to, iż w okresie dwóch kontrolowanych lat rezultat finansowy pożyczkobiorcy wykazuje stratę, nie musi on naliczać podatku u źródła, płatnego przez pożyczkobiorcę. Ze względu na to, że pożyczka nie została transformowana na kapitał zgodnie z porozumieniem dotyczącym pożyczki, zdaniem tego samego sądu na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO organy ds. przychodów prawidłowo określiły odsetki od pożyczki i odpowiednio do jej wysokości określiły podatek u źródła, należny od strony skarżącej na podstawie art. 195 ZKPO.
- 12 Strona skarżąca zaskarżyła orzeczenie Administratiwen syd przed sądem odsyłającym.

Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 13 Strona skarżąca twierdzi, że podatek u źródła został określony przy uwzględnieniu fikcyjnego dochodu z odsetek, bez wzięcia pod uwagę wykazanych w sprawie handlowych względów związanych z udzieleniem nieoprocentowanej pożyczki. Pożyczkodawca był jednoosobowym właścicielem kapitału w dacie udzielenia pożyczki, a pożyczkobiorca nie dysponował środkami na spłatę odsetek w ramach pożyczki. Zdaniem pożyczkobiorcy art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO jest niezgodny z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ponieważ nie

umożliwia stronom pożyczki wykazania istnienia ważnych gospodarczych względów związanych z udzieleniem nieoprocentowanej pożyczki.

- 14 Strona skarżąca powołuje się na pkt 11–14 wyroku w sprawie C-249/89, w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjął, że udzielenie pożyczki nieoprocentowanej należy uznać za wkład kapitałowy dla celów dyrektywy 2008/7/WE, ponieważ zwiększa to aktywa spółki otrzymującej oraz podwyższa ekonomiczną wartość udziałów. Spółka otrzymująca zaoszczędza wydatki z tytułu odsetek, co skutkuje podwyższeniem wartości udziałów.
- 15 Posiłkowo strona skarżąca twierdzi, że rozpatrywana pożyczka stanowi wkład kapitałowy określony w art. 3 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7/WE, i zgodnie z art. 5 tej dyrektywy nie podlega opodatkowaniu żadnym rodzajem pośredniego podatku.
- 16 Zdaniem strony przeciwnej ograniczenia swobodnego przepływu kapitału i płatności nie są dopuszczalne, jednak w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE przewidziano, że nie może to ograniczać prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawodawstwa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału. Powołuje się ona na pkt 81 wyroku w sprawie C-524/04, w którym przyjęto, że udzielenie pożyczki podmiotowi krajowemu przez zagraniczną spółkę na warunkach, które nie odpowiadają pełnej konkurencji, umożliwia państwu członkowskiemu, dla którego pożyczkobiorca jest podmiotem krajowym, określenie, czy transakcja stanowi, w całości lub częściowo, czysto sztuczną strukturę, której głównym celem jest obejście przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego.
- 17 Strona przeciwna powołuje się również na wyrok w sprawie C-382/16, w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjął, że dopuszczalne jest uregulowanie krajowe, zgodnie z którym dochody spółki będącej rezydentem państwa członkowskiego, która przyznała spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, z którą łączy ją stosunki wzajemnej zależności, korzyści na warunkach odbiegających od warunków, jakie uzgodniłyby niezależne od siebie podmioty trzecie w takich samych lub zbliżonych okolicznościach, powinny być obliczone tak jak miałyby to miejsce, gdyby zostały zastosowane warunki ustalone między takimi podmiotami trzecimi.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W przedmiocie pytania pierwszego

- 18 Artykuł 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO zawiera niewzruszalne domniemanie uchylenia się od opodatkowania, gdy udzielono nieoprocentowaną pożyczkę między powiązаныmi lub niepowiązаныmi podmiotami, bez przyznania możliwości kwestionowania przez pożyczkodawcę i pożyczkobiorcę wynikającego z owego

domniemania uchylenia się od opodatkowania. W pkt 73 wyroku wydanego w sprawie C-524/04 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjął, że okoliczność, iż spółka będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania nadużycia i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat. W wypadku niepowiązanych podmiotów udzielenie pożyczki nieoprocentowanej może uzasadnić założenie dotyczące zamiaru uchylenia się od opodatkowania. W wypadku powiązanych podmiotów, które są stronami pożyczki nieoprocentowanej, możliwe jest istnienie względów gospodarczych związanych z interesami grupy przedsiębiorstw, które są przyczyną zawarcia umowy pożyczki nieoprocentowanej. Zastosowanie art. 16 ust. 2 pkt 3 ZKPO wyłącza prawne znaczenie dowodów istnienia gospodarczych lub handlowych względów, dla których udzielono nieoprocentowaną pożyczkę. Niewzruszalne domniemanie ma także znaczenie procesowe przy pożyczkach nieoprocentowanych między niepowiązanymi podmiotami.

W przedmiocie pytań drugiego, trzeciego i czwartego

- 19 Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49/WE państwo źródła nie jest zobowiązane do zapewnienia korzyści wynikających z tej dyrektywy w wypadku „płatności wynikających z wierzytelności, wobec których nie przewiduje się spłaty kwoty głównej lub też ich zwrot ma nastąpić później niż 50 lat po dacie emisji”. Termin płatności pożyczki określono na 60 lat od daty wejścia w życie porozumienia i jest ona objęta zakresem stosowania art. 4 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2003/49/WE.
- 20 Dyrektywa ta została transponowana do krajowego prawodawstwa na mocy zmiany art. 200 ust. 1 ZKPO, od dnia 1 stycznia 2011 r. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu stawka podatku dochodowego określona w art. 195 wynosi 10%, z wyłączeniem wypadków określonych w art. 200a. Na mocy tej samej zmiany przyjęto nowy art. 200a, którego ust. 3 stanowi, że ust. 1 i 2 nie mają zastosowania do dochodów z wierzytelności wynikającej z długu, gdy nie przewidziano zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu. W art. 200a ust. 3 ZKPO w pkt 1–3 uwzględniono sytuacje wskazane w art. 4 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy 2003/49/WE. I tak, w 2014 r. na mocy art. 16 ust. 1 i art. 16 ust. 2 pkt 3, art. 195 ust. 1, art. 200 ust. 2, art. 200a ust. 1 i art. 200a ust. 5 pkt 4 ZKPO opodatkowaniu 10% podatkiem u źródła podlegają dochody spółki zagranicznej w innym państwie członkowskim, otrzymane od powiązanego krajowego podmiotu z tytułu wierzytelności związanej z długiem, gdy nie przewidziano zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu.
- 21 Od dnia 1 stycznia 2015 r. w życie weszła nowa zmiana ZKPO, na mocy której uchylono art. 200a, a art. 200 ust. 2 został zmieniony poprzez określenie stawki podatku od dochodów wskazanego w art. 195 w wysokości 10%. Dokonano również zmiany art. 195 ust. 6, dodając nowy pkt 3, zgodnie z którym dochody

z odsetek nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, gdy spełniono warunki określone w nowych ust. 7–12. W ust. 7 wyliczono warunki, na których dochody z odsetek nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Z ust. 11 pkt 4 wynika, że ust. 7 nie ma zastosowania do dochodów z wierzytelności z tytułu długu, gdy nie przewidziano zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu. W ust. 11 pkt 1–3 wyliczono pozostałe sytuacje wskazane w art. 4 dyrektywy 2003/49/WE. I tak, w 2015 r. na mocy art. 195 ust. 1, art. 195 ust. 6 pkt 3, art. 195 ust. 11 pkt 4 i art. 200 ust. 2 ZKPO opodatkowaniu 10% podatkiem u źródła podlegają dochody zagranicznej spółki w innym państwie członkowskim, otrzymane od powiązanego krajowego podmiotu z tytułu wierzytelności związanej z długiem, gdy nie przewidziano zwrotu kwoty głównej lub zwrot ma miejsce po upływie ponad 50 lat od daty emisji długu.

- 22 Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2011/96/UE państwa członkowskie stosują tę dyrektywę w odniesieniu do podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego przekazują spółkom innych państw członkowskich, od których są zależne. Zgodnie z art. 1 ust. 2 państwa członkowskie nie stosują dyrektywy w odniesieniu do uzgodnień, które nie są rzeczywiste, lecz mają za jeden ze swych zasadniczych celów uzyskanie korzyści podatkowej. Zgodnie z art. 1 ust. 3 dyrektywy 2011/96/UE do celów ust. 2 uznaje się, że uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą. Zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/96/UE zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu.
- 23 W pkt 89 wyroku w sprawie C-524/04 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przyjął, że państwo członkowskie, dla którego spółka uiszczająca odsetki w ramach pożyczki na rzecz spółki dominującej w innym państwie członkowskim jest podmiotem krajowym, może zgodnie z prawem traktować zapłacone przez tę spółkę zależną odsetki jako wypłatę zysków.
- 24 W pkt 54 wyroku w sprawie C-382/16 Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że w sytuacji gdy rozwój działalności spółki zależnej uzależniony jest od pozyskania nowego kapitału, z uwagi na to, że jej kapitał własny jest niewystarczający, względy handlowe mogą uzasadniać uruchomienie środków przez spółkę dominującą na warunkach odbiegających od warunków rynkowych.

W przedmiocie pytania piątego

- 25 Zgodnie z art. 3 lit. h)–i) dyrektywy 2008/7/WE za wkłady kapitałowe uważa się „zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki”, „zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki”, a także „zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową

u członka, współmałżonka 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”. Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy państwa członkowskie nie opodatkowują spółek kapitałowych żadnym rodzajem pośredniego podatku w odniesieniu do „wkładów kapitałowych” i „pożyczek, świadczenia usług w ramach wkładów kapitałowych”.

- 26 W pkt 15 wyroku w sprawie C-249/89 Trybunał Sprawiedliwości przyjął, że udzielenie pożyczki nieoprocentowanej spółce przez jej współnika określa transakcję jako wkład kapitałowy, o którym mowa w art. 4 ust. 2 lit. b) dyrektywy 69/335, zastąpionej dyrektywą 2008/7/WE. W tabeli zgodności ten ostatni przepis odpowiada art. 3 lit. g)–j) dyrektywy 2008/7/WE. W pkt 11 tego wyroku Trybunał Sprawiedliwości przyjął, że udzielenie pożyczki nieoprocentowanej umożliwia korzystanie z kapitału bez uiszczenia jego ceny, a w pkt 14, że udzielenie pożyczki nieoprocentowanej umożliwia spółce korzystanie z kapitału bez zapłaty ceny, co należy uznać za podwyższenie ceny udziałów spółki.
- 27 Mając na względzie wskazany wyrok, udzielona stronie skarżącej pożyczka nieoprocentowana odpowiada określeniu wkładu kapitałowego zawartemu w art. 3 ust. 1 lit. h)–j) dyrektywy 2008/7/WE.
- 28 W pkt 20 wyroku z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-350/98 przyjęto, że Trybunał Sprawiedliwości określa charakter opłat i podatków zgodnie z ich materialnymi charakterystykami, bez względu na ich kwalifikację w prawie krajowym.

W przedmiocie pytania szóstego

- 29 Zgodnie z protokołem dotyczącym warunków i uzgodnień w sprawie przyjęcia Bułgarii do Unii Europejskiej i aktem dotyczącym warunków przystąpienia Bułgarii, Bułgaria ma prawo do niestosowania przepisów art. 1 dyrektywy 2003/49/WE do dnia 31 grudnia 2014 r. W tym okresie przejściowym stawka podatku odnosząca się do płatności odsetek i należności licencyjnych dokonywanych na rzecz powiązanej spółki z innego państwa członkowskiego lub do miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powiązanej spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim nie powinna przekraczać 10% do dnia 31 grudnia 2010 r. i 5% w kolejnych latach do dnia 31 grudnia 2014 r.

Wspomniane powyżej uregulowania zawarte w art. 200 ust. 2 i art. 200a ust. 1 i ust. 5 pkt 4 ZKPO, obowiązujące w 2014 r., są niezgodne z maksymalną 5% stawką podatku, określoną w pkt 3 rozdziału 6 załącznika VI do wskazanego protokołu, a także w pkt 3 rozdziału 6 załącznika VI do wskazanego aktu.