

Byla C-257/20**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2020 m. birželio 9 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Varhoven administrativen sad (Bulgarija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gegužės 4 d.

Pareiškėja:

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

Atsakovas:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofijos skundų ir praktikos mokesčių ir socialinio draudimo srityje direkcijos direktorius)

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas dėl administracinio teismo sprendimo, kuriuo buvo atmestas skundas dėl pranešimo apie mokesčio dydį, kuriuo nustatyta mokestinė skola dėl mokesčių vengimo, gavus beprocentę paskolą, kurią prekybos bendrovei suteikė jos vienintelė akcininkė. Bylos šalių ginčas susijęs su paskolos įtraukimu į apskaitą ir su jos pobūdžiu – ar ji laikytina finansiniu įsipareigojimu, ar nuosavo kapitalo priemone.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies, 12 straipsnio b punkto, SESV 49 ir 63 straipsnių, Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnio, Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punkto, Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio h–j punktų, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktų, 7 straipsnio 1 dalies ir

8 straipsnio, Direktyvos 2011/96/EB 1 straipsnio 1 dalies b punkto, 3 dalies ir 5 straipsnio išaiškinimo.

Prejudiciniai klausimai

- 1 Ar proporcingumo principui pagal Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnio 4 dalį ir 12 straipsnio b punktą, ir teisei į veiksmingą teisinę gynybą pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnį prieštarauja nacionalinė nuostatai, kaip antai ZKPO (*Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Pelno mokesčio įstatymas) 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas?
- 2 Ar mokamos palūkanos pagal Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punktą laikomos paskirstytuju pelnu, kuriam taikomas Direktyvos 2011/96/EB 5 straipsnis?
- 3 Ar mokėjimams už beprocentę paskolą, patenkančią į Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritį, kurios apmokėjimo terminas yra 60 metų po sutarties sudarymo, taikytinas Direktyvos 2011/96/EB 1 straipsnio 1 dalies b punktas, 3 dalis ir 5 straipsnis?
- 4 Ar Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 straipsniui ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalims, Direktyvos 2011/96/EB 1 straipsnio 1 dalies b punktui, 3 daliai ir 5 straipsniui bei Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punktui prieštarauja nacionalinės nuostatos, kaip antai ZKPO 195 straipsnio 1 dalis, 200 straipsnio 2 dalis ir ZKPO 200a straipsnio 1 dalis bei 5 dalies 4 punktas (panaikintas), kurios galiojo nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. sausio 1 d., ir ZKPO 195 straipsnio 1 dalis, 6 dalies 3 punktas bei 11 dalies 4 punktas, kurios galiojo nuo 2015 m. sausio 1 d., ir mokesčių praktika, pagal kurią nesumokėtos palūkanos už beprocentę paskolą, kurią rezidentei patronuojamajai bendrovei suteikė patronuojančioji bendrovė, įsisteigusi kitoje valstybėje narėje, ir kurios apmokėjimo terminas yra 60 metų skaičiuojant nuo 2013 m. lapkričio 22 d., turi būti apmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio?
- 5 Ar 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui, 3 straipsnio 1 dalies h–j punktam, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktam, 7 straipsnio 1 daliai ir 8 straipsniui prieštarauja nacionalinės nuostatos, kaip antai ZPKO 16 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies 3 punktas ir 195 straipsnio 1 dalis dėl fiktyvių pajamų iš palūkanų, gautų pagal beprocentę paskolą, kurią rezidentei patronuojamajai bendrovei suteikė patronuojančioji bendrovė, įsisteigusi kitoje valstybėje narėje, kuri yra vienintele paskolos gavėjos akcininkė, apmokestinimo mokesčiu prie pajamų šaltinio?
- 6 Ar 2011 m., dar nepasibaigus Protokolo dėl Bulgarijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą sutarties ir akto VI priedo skirsnio „Mokesčiai“ 3 punkte nustatytam pereinamajam laikotarpiui, perkėlus Direktyvą 2003/49/EB į nacionalinę teisę ZKPO 200 straipsnio 2 dalimi ir 200a straipsnio 1 dalimi bei 5 dalies 4 punktu, kuriais nustatomas 10 % mokesčio tarifas vietoje Protokole dėl

Stojimo sutarties ir akte numatyto didžiausio 5 % tarifo, pažeidžiamas teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas?

Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija

Europos Sąjungos sutartis: 5 straipsnio 4 dalis, 12 straipsnio b punktas, 19 straipsnio 1 dalis.

Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo: 49 ir 54 straipsniai, 56 straipsnio 1 dalis, 63 straipsnis, 65 straipsnio 1 dalies b punktas ir 3 dalis.

Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija: 47 straipsnio 1 dalis.

Protokolas dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos: 20 straipsnis ir VI priedo 6 skirsnio 3 punktas.

Aktas dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų: 23 straipsnis ir VI priedo 6 skirsnio 3 punktas.

2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių: 1 ir 10 konstatuojamosios dalys, 1 straipsnio 1 dalis, 4 straipsnio 1 dalis ir 5 straipsnis.

2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui: 6 ir 9 konstatuojamosios dalys, 3 straipsnio h–j punktai, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 7 straipsnio 1 ir 3 dalys bei 8 straipsnio 3 dalis.

2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms: 1 straipsnio 1 dalies b punktas, 2 ir 3 dalys, 5 ir 9 straipsniai.

1991 m. vasario 5 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

1999 m. lapkričio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Henkel Hellas*, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

2007 m. kovo 13 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Test Claimants*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

2009 m. rugsėjo 17 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Glaxo Wellcome*, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

2009 m. lapkričio 19 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija / Italija*, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

2011 m. birželio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Logstor*, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

2018 m. gegužės 31 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Pelno mokesčio įstatymas, ZKPO)

„16 straipsnis. 1) <...> Jei vienas ar daugiau sandorių, įskaitant sandorius tarp tarpusavyje nesusijusių asmenų, buvo sudaryti išvengiant mokesčių, mokesčio bazė nustatoma neatsižvelgiant į šiuos sandorius, į jų atskiras sąlygas ar jų teisinę formą; taikoma mokesčio bazė, kuri atsirastų, jei būtų sudarytas įprastas atitinkamo pobūdžio sandoris rinkos kainomis, skirtas tam pačiam ekonominiam rezultatui pasiekti, tačiau dėl kurio nebūtų išvengta mokesčių.

2) Mokesčių vengimu taip pat laikoma:

<...>

3. skolinimasis arba paskolų teikimas už palūkanų normą, kuri skiriasi nuo rinkos palūkanų sandorio sudarymo momentu, įskaitant beprocentes paskolas arba kitą laikinąją neatlygintą finansinę pagalbą, taip pat atleidimą nuo kreditų arba kreditų, nesusijusių su veikla, grąžinimą savo sąskaita“;

„20 straipsnis. Pelno mokesčio tarifas yra 10 %“

„195 straipsnio 1 dalis. <...> Užsienio juridinių asmenų gautos pajamos šalies viduje <...> apmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio, kurį sumokėjus mokesstinė skola laikoma galutinai panaikinta.

2) 1 dalyje nurodyti mokesčiai išskaičiuojami iš Bulgarijoje įsisteigusių juridinių asmenų <...>, kurie atlieka atitinkamus mokėjimus užsienio juridiniams asmenims <...>.

<...>

6) Mokesčių prie pajamų šaltinio neapmokestinama:

<...>

3. (<...> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) Pajamos iš palūkanų <...> 7–12 dalyse nurodytomis sąlygomis;

<...>

7) (<...> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) Pajamos iš palūkanų <...> neapmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio, jei sykiu įvykdomos šios sąlygos:

<...>

11) (<...> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) 7, 8, 9 ir 10 dalys netaikomos:

1. Pajamoms, laikomoms pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu;

<...>

4. Pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos;

<...>

7. Pajamoms iš sandorių, kurių pagrindinis arba vienas iš pagrindinių motyvų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“.

199 straipsnis. 1) Nustatant mokesčius, kurie apskaičiuojami už pajamas pagal 195 straipsnio 1 dalį prie pajamų šaltinio, taikoma mokesčio bazė, kurią sudaro šių pajamų bendrą sumą, <...>.“

200 straipsnis.

2) (<...> galioja nuo 2011 m. sausio 1 d.) Mokesčio už pajamas pagal 195 straipsnį tarifas yra 10 %, išskyrus atvejus, nustatytus 200a straipsnyje.“

200 straipsnis.

2) (<...> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) Mokesčio už pajamas pagal 195 straipsnį tarifas yra 10 %“.

„200a straipsnis. (<...> galioja nuo 2011 m. sausio 1 d., iš dalies pakeistas ir papildytas <...> galioja nuo 2014 m. sausio 1 d.) 1) Mokesčio už pajamas iš palūkanų tarifas <...> yra 5 %, jei sykiu įvykdomos šios sąlygos:

<...>

5) 1–4 dalys netaikomos:

1. Pelno paskirstymo arba kapitalo apmokėjimo pajamoms;

2. Pajamoms iš skolinių reikalavimų, suteikiančių teisę dalyvauti skolininko pelne;

3. Pajamoms iš skolinių reikalavimų, kurie įgalina kreditorių iškeisti savo teisę į palūkanas į teisę dalyvauti skolininko pelne;

4. Pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo dienos; <...>“

„200a straipsnis. (<...> panaikintas <...> nuo 2015 m. sausio 1 d.)“.

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 7 2013 m. lapkričio 22 d. „Viva Telekom Bulgaria“ EAD, (paskolos gavėja) ir jos vienintelė akcininkė, „InterV Investment“ S.a.r.l., Liuksemburge įsteigtas juridinis asmuo, (paskolos davėja) sudarė sutartį dėl 145 700 910,32 EUR (284 966 211 BGN) paskolos, kuri įsigaliojo tą pačią dieną. Sutartyje buvo numatyta, kad paskolos gavėja šią sumą panaudos skoloms ir kreditams gražinti, mokesčiams mokėti ir išlaidoms už sandorius padengti.
- 8 Numatyta, kad ši paskola yra beprocentė ir ją reikės gražinti per 60 metų po sutarties įsigaliojimo. Sutarties šalys susitarė dėl galimybės atsisakyti įpareigojimo paskolos gavėjai gražinti paskolą, jei paskolos davėja nuspręstų mokėtiną paskolos sumą laikyti turtiniu įnašu į paskolos gavėjos kapitalą. Šiam atvejui buvo numatyta atitinkama procedūra. Paskolos gavėja turi deklaruoti ketinimą įtraukti paskolą kaip turtinį įnašą į kapitalą – tokiu atveju ji paskolos davėjai praneša apie turtinį įnašą. Pastaroji turi priimti sprendimą dėl paraiškos teikimo Prekybos registruir ir ekspertų samdymo paskolai įvertinti. Ji turi pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad paskola buvo įtraukta į apskaitą kaip paskolos davėjos skolinis reikalavimas ir paskolos gavėjos skola. Parengus vertinimą paskolos davėja, kuri yra vienintelė paskolos gavėjos akcininkė, turi priimti sprendimą remiantis vertinimu padidinti registruotąjį paskolos gavėjos kapitalą išleidžiant naujas akcijas, įtraukti naujų akcijų emisiją į apskaitą kaip kapitalą ir iš dalies pakeisti paskolos gavėjos įstatus. Šiuos sprendimus reikia įregistruoti Prekybos registre. Ši procedūra, pagal kurią iš paskolos sutarties kylantis reikalavimas įtraukiamas į kapitalą kaip turtinis įnašas, nebuvo atlikta iki priimant toliau pateikiamą pranešimą apie mokesčio dydį.
- 9 2014 m. vasario 14 d. Prekybos registre panaikintas įrašas apie paskolos gavėją; jos teises ir pareigas perėmė „Viva Telekom Bulgaria“ EOOD, kurios vienintelė akcininkė yra „InterV Investment“ S.a.r.l.
- 10 2017 m. spalio 16 d. pranešimu apie mokesčio dydį už laikotarpį nuo 2014 m. vasario 14 d. iki 2015 m. kovo 31 d., *Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia*, (Nacionalinės pajamų agentūros teritorinė direkcija, Sofija), remdamasi ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktu ir 195 straipsniu, nurodė sumokėti 1 831 926,74 BNG mokesťį prie pajamų šaltinio ir 544 079,86 BNG palūkanas už užsienio asmens „InterV Investment“ S.a.r.l pajamas iš palūkanų. Mokesčių institucija padarė išvadą, kad vykdant minėtą paskolos sutartį buvo

išvengta mokesčių, nes paskolos gavėja nemokėjo skolos grąžinimo įmokų ir palūkanų.

- 11 Per administracinę procedūrą buvo atmestas skundas dėl pranešimo apie mokesčio dydį. 2019 m. kovo 29 d. *Administrativen sad Sofia grad* (Sofijos miesto administracinis teismas) taip pat atmetė atitinkamą skundą ir nurodė, kad suteikta paskola laikytina paskolos gavėjos turtu, o ne nuosavu kapitalu ir kad paskolos gavėjai buvo suteiktas ekonominis pranašumas, nes jai nereikėjo mokėti paskolos palūkanų, o paskolos davėja patyrė ekonominį nuostolį, nes negavo palūkanų. Teismas atmetė pareiškėjos argumentus, kad paskolos gavėjai nurodžius, jog remiantis dvejų metų auditu jos finansinė veikla buvo nuostolinga, jai nereikia mokėti mokesčio prie pajamų šaltinio. Kadangi paskola pagal paskolos sutartį nebuvo konvertuota į kapitalą, šio teismo nuomone, mokesčių administratorius, remdamasis ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktu, teisėtai nustatė rinkos palūkanas ir pagal jų dydį apskaičiavo mokestį prie pajamų šaltinio, kurį pagal ZKPO 195 straipsnį turi sumokėti pareiškėja.
- 12 Pareiškėja apskundė administracinio teismo sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančiame teisme.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 13 Pareiškėja tvirtina, kad mokestis prie pajamų šaltinio nustatytas remiantis fiktyviomis pajamomis iš palūkanų, neatsižvelgiant į byloje nurodytus ekonominius beprocentės paskolos suteikimo motyvus. Paskolos davėja paskolos suteikimo momentu buvo vienintelė kapitalo akcininkė, o paskolos gavėja neturėjo lėšų paskolos palūkanoms mokėti. Jos nuomone, ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas prieštarauja ES Teisingumo Teismo jurisprudencijai, nes paskolos sutarties šalims nesuteikiama galimybė įrodyti, kad beprocentė paskola buvo suteikta remiantis priimtinais ekonominiais motyvais.
- 14 Pareiškėja nurodo bylos C-249/89 11–14 punktuose pateiktus argumentus, kuriais remdamasis Teisingumo Teismas nusprendė, kad beprocentė paskola laikoma kapitalo įnašu Direktyvoje 2008/7/EB nurodytais tikslais, nes padidėja paskolą gaunančios bendrovės turtas ir išauga jos akcijų vertė. Paskolą gaunanti bendrovė sutaupo išlaidas už palūkanas; todėl išauga akcijų vertė.
- 15 Be to, pareiškėja teigia, kad aptariama paskola laikytina kapitalo įnašu pagal Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio h–j dalis ir pagal šios direktyvos 5 straipsnį jai netaikomi netiesioginiai mokesčiai.
- 16 Atsakovo nuomone, nors negalima riboti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, tačiau SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad šis draudimas nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu. Jis remiasi Sprendimo byloje C-524/04 81 punktu, pagal kurį aplinkybė, kad bendrovė

rezidentė gavo paskolą iš bendrovės ne rezidentės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka įprastų konkurencijos sąlygų, skolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei narei leidžia patikrinti, ar sandoris, visas ar iš dalies, yra vien apsimestinis darinys, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo.

- 17 Be to, atsakovas remiasi sprendimu byloje C-382/16, kuriame Teisingumo Teismas daro prielaidą, kad nacionalinė nuostata, pagal kurią valstybėje narėje reziduojančios bendrovės, kuri kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, suteikė naudos taikydama sąlygas, kurios skiriasi nuo tų, kurias, esant tapačioms ar panašioms aplinkybėms, taikytų tarpusavyje nesusiję asmenys, pajamos turi būti apskaičiuojamos taip, kaip jos būtų apskaičiuotos, jei būtų taikytos sąlygos, dėl kurių būtų susitarę nesusiję asmenys, yra priimtina.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Dėl pirmojo klausimo

- 18 ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkte įtvirtinta nepaneigiama mokesčių vengimo prezumpcija, jei tarpusavyje susiję arba nepriklausomi asmenys teikia vienas kitam beprocentę paskolą, nesuteikiant galimybės paskolos davėjui ir gavėjui paneigti mokesčių vengimo prezumpciją. Sprendimo byloje C-524/04 73 punkte Teisingumo Teismas nurodo, kad vien tuo, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos susijusios bendrovės, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve. Galima pagrįstai manyti, kad tarpusavyje nesusiję asmenys, teikdami beprocentę paskolą, gali ketinti išvengti mokesčių. Jei asmenys, kurie sudaro beprocentės paskolos sutartį, susiję tarpusavyje, galima daryti prielaidą, kad sudaryti beprocentės paskolos sutartį juos paskatino ekonominiai motyvai, susiję su įmonių grupės interesais. Taikant ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą atmetama įrodymų, kad teikiant beprocentę paskolą remiamasi ekonominiais ar verslo motyvais, teisinė reikšmė. Nepaneigiama prezumpcija turi tą pačią procesinę reikšmę beprocentių paskolų, kurias teikia vienas nuo kito nepriklausomi asmenys, atveju.

Dėl antrojo–ketvirtojo klausimų

- 19 Pagal Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punktą, šaltinio valstybė šia direktyva suteikiamo pranašumo neturi suteikti „mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos“. Paskolos apmokėjimo terminas yra 60 metų po sutarties įsigaliojimo ir patenka į Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritį.

- 20 Ši direktyva buvo perkelta į nacionalinę teisę ZKPO pakeitimu, kuris įsigaliojo 2011 m. sausio 1 d. ir kuriuo buvo iš dalies pakeista ZKPO 200 straipsnio 1 dalis. Remiantis šios nuostatos nauja redakcija, pajamoms pagal 195 straipsnį taikomas 10 % mokesčio tarifas; išimtis taikoma 200a straipsnyje minėtiems atvejams. Tuo pačiu pakeitimu buvo įtrauktas naujas 200a straipsnis, pagal kurio 3 dalį 1 ir 2 dalys netaikomos pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos. ZKPO 200a straipsnio 3 dalies 1–3 punktuose nurodytos Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnio 1 dalies a–c punktuose aprašytos faktinės aplinkybės. Remiantis jomis, 2014 m. pagal ZKPO 16 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies 3 punktą, 195 straipsnio 1 dalį, 200 straipsnio 2 dalį ir 200a straipsnio 1 dalį bei 5 dalies 4 punktą užsienio bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, pajamos, kurias ji gauna iš su ja susijusio asmens rezidento už skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos, buvo apmokestinamos 10 % mokesčiu prie pajamų šaltinio.
- 21 2015 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujas ZKPO pakeitimas, kuriuo buvo panaikintas 200a straipsnis, o 200 straipsnio 2 dalis iš dalies pakeista tokiu būdu, kad pajamos pagal 195 straipsnį buvo apmokestintos 10 % mokesčio tarifu. 195 straipsnio 6 dalis taip pat buvo iš dalies pakeista – buvo įtrauktas naujas 3 punktas, pagal kurį pajamos iš palūkanų nėra apmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio, jei įvykdomos naujų 7–12 dalių sąlygos. 7 dalyje išvardijamos sąlygos, kuriomis pajamos iš palūkanų nėra apmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio. Remiantis 11 dalies 4 punktu darytina išvada, kad 7 dalis netaikoma pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos. 11 dalies 1–3 punktuose išvardijamos kitos Direktyvos 2003/49/EB 4 straipsnyje aprašytos faktinės aplinkybės. Remiantis jomis, 2015 m. pagal ZKPO 195 straipsnio 1 dalį, 6 dalies 3 punktą ir 11 dalies 4 punktą bei 200 straipsnio 2 dalį užsienio bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, pajamos, kurias ji gauna iš su ja susijusios bendrovės rezidentės už skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos, buvo apmokestinamos 10 % mokesčiu prie pajamų šaltinio.
- 22 Pagal Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės taiko šią direktyvą pelno, kurį tos valstybės narės bendrovės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo patronuojamosioms bendrovėms, paskirstymui. Pagal 1 straipsnio 2 dalį valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio atžvilgiu, jeigu jų nustatymo vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos. Pagal Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnio 3 dalį dariniai pagal 2 dalį laikomi apsimestiniaisiais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. Pagal Direktyvos 2011/96/ES 5 straipsnį iš pelno, kurį patronuojamoji bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

- 23 Sprendimo byloje C-524/04 89 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad bendrovės, kuri moka palūkanas už paskolą kitoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiai bendrovei, rezidavimo valstybė gali patronuojamosios bendrovės rezidentės išmokėtas palūkanas laikyti paskirstytoju pelnu.
- 24 Sprendimo byloje C-382/16 54 punkte Teisingumo Teismas argumentuoja, kad jei patronuojamosios bendrovės veiklai vystyti reikia papildomo kapitalo įnašo dėl to, kad ji neturi pakankamai nuosavų lėšų, tuomet komercinės priežastys gali pateisinti patronuojančiosios bendrovės lėšų suteikimą taikant sąlygas, kurios yra neįprastos.

Dėl penktojo klausimo

- 25 Pagal Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio h ir i punktus kapitalo įnašais laikoma: „kapitalo bendrovės turto padidėjimas dėl jos dalyvio teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau pakinta teisių bendrovėje struktūra arba gali padidėti bendrovės akcijų (dalių) vertė“, „kapitalo bendrovės paimta paskola, jeigu kreditorius turi teisę į bendrovės pelno dalį“ ir „kapitalo bendrovės paimta paskola iš dalyvio arba dalyvio sutuoktinio ar vaiko, arba iš trečiosios šalies, jeigu ją garantuoja dalyvis, su sąlyga, kad tokių paskolų funkcija tokia, kaip bendrovės kapitalo padidinimo“. Pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktus valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkama už „kapitalo įnašus“ ir „paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra kapitalo įnašų dalis“.
- 26 Sprendimo byloje C-249/89 15 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad akcininko savo bendrovei suteikta beprocentė paskola laikytina kapitalo įnašu pagal Direktyvos 69/335 (pakeistos Direktyva 2008/7/EB) 4 straipsnio 2 dalies b punktą. Remiantis atitikties lentele, pastaroji nuostata atitinka Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio g–j punktus. Sprendimo [12] punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad suteikta beprocentė paskola leidžia bendrovei gauti kapitalo be jokių papildomų sąnaudų, o 14 punkte teigė, kad suteikta beprocentė paskola leidžia bendrovei gauti kapitalo be jokių papildomų sąnaudų, todėl ji laikoma tinkama siekiant padidinti bendrovės akcijų vertę.
- 27 Atsižvelgiant į minėtą sprendimą, pareiškėjai suteikta beprocentė paskola atitinka kapitalo įnašo apibrėžimą pagal Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio 1 dalies h–j punktus.
- 28 1999 m. lapkričio 11 d. Sprendimo byloje C-350/98 20 punkte nurodyta, kad mokesčio arba rinkliavos pobūdį Teisingumo Teismas nustato atsižvelgdamas į objektyvius apmokestinimo šiuo mokesčiu požymius, nepaisydamas jo kvalifikavimo pagal nacionalinę teisę.

Dėl šeštojo klausimo

- 29 Remiantis Protokolu dėl Bulgarijos Respublikos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos bei Aktu dėl Bulgarijos Respublikos stojimo sąlygų, pastaroji turi teisę iki 2014 m. gruodžio 31 d. netaikyti 2003/49/EB 1 straipsnio nuostatų. Šiuo pereinamuoju laikotarpiu palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams kitos valstybės narės susijusiai bendrovei arba kitos valstybės narės susijusios bendrovės padaliniui, esančiam kitoje valstybėje narėje, taikomas mokesčio tarifas iki 2010 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 10 %, o vėlesniais metais iki 2014 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 5 %.

2014 m. taikyta minėta ZKPO 200 straipsnio 2 dalies ir 200a straipsnio 1 dalies bei 5 dalies 4 punkto nuostata prieštarauja nuostatai dėl didžiausio 5 % mokesčių tarifo, pateiktai minėto Protokolo VI priedo 6 skirsnio 3 punkte ir minėto Akto VI priedo 6 skirsnio 3 punkte.

DARBINIS VERTINIMAS