

**Zadeva C-257/20****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

9. junij 2020

**Predložitveno sodišče:**

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

**Datum predložitvene odločbe:**

4. maj 2020

**Pritožnica:**

„Viva Telekom Bulgaria“ EOOD

**Nasprotna stranka v postopku s pritožbo:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja) – Sofija

**Predmet postopka v glavni stvari**

Kasacijska pritožba zoper sodbo upravnega sodišča, s katero je bila zavrnjena tožba zoper odmerno odločbo o določitvi davčnih dolgov zaradi davčne zatajitve v povezavi z brezobrestnim posojilom, ki ga je edini delničar odobril svoji gospodarski družbi. Spor med strankama se nanaša na knjiženje posojila in vprašanje njegove narave – ali gre za finančno obveznost ali za instrument lastnega kapitala.

**Predmet in pravna podlaga predloga**

Predlog za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 267 PDEU zaradi razlage člena 5(4), člena 12(b) PEU, členov 49 in 63 PDEU, člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, člena 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES, člena 3, od (h) do (j), člena 5(1)(a) in (b), člena 7(1) in člena 8 Direktive 2008/7/ES, člena 1(1)(b) in (3) ter člena 5 Direktive 2011/96/ES.

## Vprašanja za predhodno odločanje

- 1 Ali načelo sorazmernosti v skladu s členom 5(4) in členom 12(b) Pogodbe o Evropski uniji in pravica do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s členom 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah nasprotujeta nacionalni ureditvi, kot je člen 16(2), točka 3, ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb))?
- 2 Ali gre pri plačilih obresti v skladu s členom 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES za razdelitev dobička, za katero velja člen 5 Direktive 2011/96/ES?
- 3 Ali je za plačila iz brezobrestnega posojila, ki je zajeto v členu 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES in ki zapade 60 let po sklenitvi pogodbe, mogoče uporabiti ureditev iz člena 1(1)(b) in (3) ter člena 5 Direktive 2011/96/ES?
- 4 Ali člen 49 ter člen 63(1) in (2) Pogodbe o delovanju Evropske unije, člen 1(1)(b) in (3) ter člen 5 Direktive 2011/96/ES in člen 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ureditev iz člena 195(1), člena 200(2) ZKPO 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, in 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 Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala nasprotujejo nacionalni ureditvi, kakršna je 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/ES v letu 2011 pred iztekom prehodnega roka, določenega v Prilogi VI, razdelek „Obdavčitev“, točka 3 Akta in Protokola k Pogodbi o pristopu Republike Bolgarije k Evropski uniji, v členu 200(2) ter členu 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO s tem, da določa 10-odstotno davčno stopnjo namesto najvišje stopnje 5 %, predpisane v Aktu in Protokolu k Pristopni pogodbi, krši načeli pravne varnosti in legitimnih pričakovanj?

## Predpisi in sodna praksa Evropske unije

Pogodba o Evropski uniji: Člen 5(4), člen 12(b), člen 19(1).

Pogodba o delovanju Evropske unije: Člena 49 in 54, člen 56(1), člen 63, člen 65(1)(b) in (3).

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah: Člen 47, prvi odstavek.

Protokol o pogojih in načinu sprejema republike Bolgarije in Romunije v Evropsko unijo: Člen 20 in Priloga VI razdelek 6, točka 3.

Akt o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija: Člen 23 in Priloga VI razdelek 6, točka 3.

Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic: Uvodni izjavi 1 in 10, člen 1(1), člen 4(1) in člen 5.

Direktiva Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala: Uvodni izjavi 6 in 9, člen 3, od (h) do (j), člen 5(1)(a) in (b), člen 7(1) in (3) ter člen 8(3).

Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic: Člen 1(1)(b), (2) in (3), člen 5 in člen 9.

Sodba Sodišča z dne 5. februarja 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Sodba Sodišča z dne 11. novembra 1999, Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Sodba Sodišča z dne 13. marca 2007, Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Sodba Sodišča z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Sodba Sodišča z dne 19. novembra 2009, Komisija/Italija, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Sodba Sodišča z dne 16. junija 2011, Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Sodba Sodišča z dne 31. maja 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: ZKPO)

„Člen 16. (1) [...] Če se eden ali več pravnih poslov, vključno s pravnimi posli med osebami, ki med seboj niso povezane, sklene pod pogoji, ki pripeljejo do

davčne zatajitve, se davčna osnova določi ne glede na te pravne posle, njihove pogoje ali pravno obliko; v davčno osnovo se štejejo tisti, ki bi obstajali, če bi se sklenil običajen pravni posel ustrezne vrste po tržnih cenah in bi imel enak gospodarski rezultat, ne da bi pripeljal do davčne zatajitve.

(2) Za davčno zatajitev se štejejo tudi:

[...]

3. uporaba ali odobritev kreditov z obrestno mero, ki se v trenutku sklenitve pravnega posla razlikuje od tržne obrestne mere, vključno z brezobrestnim posojilom ali drugimi časovno omejenimi neodplačnimi finančnimi pomočmi, ter odpust kreditov ali vračilo kreditov za svoj račun, ki niso povezani z dejavnostjo.“

„Člen 20 Davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb znaša 10 odstotkov.“

„Člen 195(1) [...] Dohodki, ki imajo vir na nacionalnem ozemlju in jih ustvarijo tuje pravne osebe [...], so obdavčeni z davkom, odtegnjenim pri viru, s plačilom katerega je davčna obveznost dokončno poravnana.

(2) Davek iz odstavka 1 odtegnejo pravne osebe s sedežem v Bolgariji [...], ki tujim pravnim osebam opravijo ustrezna plačila [...].

[...]

(6) Davka, odtegnjenega pri viru, se ne plača od:

[...]

3. ([...] v veljavi od 1. januarja 2015) dohodkov iz obresti [...] pod pogoji iz odstavkov od 7 do 12;

[...]

7. ([...] v veljavi od 1. januarja 2015) Dohodki iz obresti [...] se ne obdavčijo z davkom, odtegnjenim pri viru, če so hkrati izpolnjeni naslednji pogoji:

[...]

(11) ([...] v veljavi od 1. januarja 2015) Odstavki 7, 8, 9 in 10 ne veljajo za:

1. dohodke, ki pomenijo razdelitev dobička ali vračilo kapitala;

[...]

4. dohodki iz terjatev, ki ne vsebujejo nobenih določb o vračilu glavnice ali če vračilo glavnice zapade več kot 50 let po nastanku;

[...]

7. dohodki iz pravnih poslov, katerih glavni namen ali eden od glavnih namenov je davčna zatajitev ali izogibanje davkom.“

Člen 199. (1) Davčna osnova za določitev davka, ki se od dohodkov v skladu s členom 195(1) odtegne pri viru, je bruto znesek teh dohodkov, [...].“

„Člen 200. [...]

(2) ([...] v veljavi od 1. januarja 2011) Davčna stopnja za davek od dohodkov v skladu s členom 195 znaša 10 %, razen v primerih iz člena 200a.“

„Člen 200. [...]

(2) ([...] v veljavi od 1. januarja 2015) Davčna stopnja za davek od dohodkov v skladu s členom 195 je 10 %.“

„Člen 200a. ([...] v veljavi od 1. januarja 2011, spremenjen in dopolnjen [...] v veljavi od 1. januarja 2014) (1) Davčna stopnja za dohodke iz obresti [...] je 5 %, če so hkrati izpolnjeni naslednji pogoji:

[...]

(5) Odstavki od 1 do 4 se ne uporabljajo za:

1. dohodke, ki pomenijo razdelitev dobička ali vračilo kapitala;
2. dohodke iz terjatev, na podlagi katerih se pridobi pravica do udeležbe na dolžnikovem dobičku;
3. dohodke iz terjatev, ki upniku dajejo pravico zamenjave njegove pravice do obresti v pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku;
4. Dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo določb za vračilo glavnice ali če vračilo glavnice zapade po 50 letih po nastanku; [...].“

„Člen 200a. ([...] razveljavljeno [...] z učinkom od 1. januarja 2015)“.

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 7 Dne 22. novembra 2013 sta družbi „Viva Telekom Bulgaria“ EAD (posojilojemalka) in njen edini imetnik kapitalskega deleža, družba „InterV Investment“ S.a.r.l., pravna oseba s sedežem v Luksemburgu (posojilodajalka), sklenili pogodbo o posojilu v višini 145.700.910,32 EUR (284.966.211 BGN), ki je začela veljati istega dne. V pogodbi je bilo določeno, da posojilojemalka uporabi znesek za poplačilo dolgov in kreditov, davčnih obveznosti in odhodkov iz pravnih poslov.
- 8 Določeno je bilo, da je posojilo brezobrestno in zapade 60 let po začetku veljavnosti pogodbe. Pogodbeni stranki sta se dogovorili o možnosti, da

posojilojemalki ni treba vrniti posojila, če se posojilodajalka odloči, da bo dolgovani znesek posojila vložila v kapital posojilojemalke kot stvarni vložek, pri čemer je bil za to določen postopek. Posojilojemalka mora izraziti svoj namen, da bo posojilo vložila kot stvarni vložek v kapital, tako da posojilodajalki pošlje sporočilo o stvarnem vložku. Zadnja se mora odločiti o vložitvi predloga v poslovni register in o tem, ali bo naročila izvedenca za oceno posojila. Priložiti mora listine, ki dokazujejo, da je bilo posojilo vknjiženo kot terjatev posojilodajalke in dolg posojilojemalke. Po pripravi ocene mora posojilodajalka, ki deluje kot edini delničar posojilojemalke, sprejeti sklepe, da bo vpisani kapital posojilojemalke povečala z izdajo novih delnic v skladu z oceno, da bo celotno izdajo delnic kot kapitala vknjižila in spremenila družbeno pogodbo posojilojemalke. Te sklepe je treba registrirati v poslovnem registru. Do izdaje spodaj navedene odmerne odločbe se postopek za preoblikovanje terjatve iz posojila v stvarni vložek ni izvedel.

- 9 Posojilojemalec je bil 14. februarja 2014 izbrisan iz poslovnega registra; kot njegova pravna naslednica je bila vpisana družba „Viva Telekom Bulgaria“ EOOD z edinim delničarjem, družbo „InterV Investment“ S.a.r.l.
- 10 Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia (teritorialni direktorat nacionalne agencije za prihodke – Sofija) je z odmerno odločbo z dne 16. oktobra 2017 za obdobje od 14. februarja 2014 do 31. marca 2015 na podlagi člena 16(2), točka 3, in člena 195 ZKPO določila plačilo pri viru odtegnjenega davka v višini 1.831.926,74 BGN plus obresti v višini 544.079,86 BGN na dohodke tuje pravne osebe „InterV Investment“ S.a.r.l., ki jih je ta prejela od obresti. Davčni organ je menil, da je pri izpolnjevanju zgoraj opisane posojilne pogodbe prišlo do davčne zatajitve, saj posojilojemalka ni plačala nobenega obroka in nobenih obresti.
- 11 Ugovor zoper odmerno odločbo, vložen v upravnem postopku, je bil zavrnjen. Administrativen sad Sofia grad (upravno sodišče v Sofiji) je s sodbo z dne 29. marca 2019 prav tako zavrnilo tožbo, vloženo zoper to, in sicer z obrazložitvijo, da odobreno posojilo pomeni premoženje posojilojemalke, in ne lastni kapital, in da naj bi posojilojemalka zaradi neplačila obresti na posojilo pridobila ekonomsko ugodnost, za posojilodajalko pa to pomeni ekonomsko izgubo, saj naj bi te obresti izgubila. Sodišče je zavrnilo argumentacijo pritožnice, da ji po tem, ko je posojilojemalka v preverjanih dveh letih kot finančni rezultat izkazala izgubo, ni treba plačati pri viru odtegnjenega davka. Ker posojilo ni bilo preoblikovano v kapital v skladu s posojilno pogodbo, je po mnenju tega sodišča finančni organ na podlagi člena 16(2), točka 3, ZKPO pravilno določil tržno obrestno mero in v skladu z njeno višino ugotovil pri viru odtegnjeni davek, ki ga tožeča stranka dolguje v skladu s členom 195 ZKPO.
- 12 Tožeča stranka pri predložitvenem sodišču izpodbija sodbo upravnega sodišča.

### **Bistvene trditve strank postopka v glavni stvari**

- 13 Pritožnica navaja, da je bil pri viru odtegnjeni davek določen za fiktivne dohodke iz obresti, ne da bi se upoštevali gospodarski nameni brezobrestnega posojila, ki so bili dokazani v postopku. Posojilodajalka naj bi bila ob odobritvi posojila edini delničar, ki je imel v lasti ves kapital, posojilojemalka pa naj ne bi imela nobenih sredstev za plačilo obresti na posojilo. Po njenem mnenju člen 16(2), točka 3, ZKPO krši sodno prakso Sodišča Evropske unije, saj strankama posojilne pogodbe ne omogoča, da dokažeta gospodarske razloge za brezobrestno posojilo.
- 14 Pritožnica se opira na obrazložitve v točkah od 11 do 14 sodbe v zadevi C-249/89, v katerih je Sodišče odločilo, da se odobritev brezobrestnega posojila za namene Direktive 2008/7/ES obravnava kot kapitalski vložek, saj poveča premoženje družbe, ki je prejela posojilo, in poveča vrednost njenih deležev. Družba, ki je prejela tako posojilo, prihrani odhodke od obresti, s čimer si poveča vrednost deležev družbe.
- 15 Podredno pritožnica navaja, da je obravnavano posojilo vložek kapitala v smislu člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7/ES in torej v skladu s členom 5 iste direktive ni posredno obdavčeno.
- 16 Po mnenju nasprotne stranke v postopku s pritožbo omejitve prostega pretoka kapitala in plačil niso dopustne, vendar je v členu 65(1)(a) PDEU določeno, da to ne vpliva na pravico držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. Opira se na točko 81 sodbe v zadevi C-524/04, v skladu s katero okoliščina, da je družbi rezidentki dala posojilo družba nerezidentka pod pogoji, ki ne ustrezajo tistim v okoliščinah svobodne konkurence, državi članici, kjer ima sedež družba posojilojemalka, omogoča, da dokaže, ali je transakcija v celoti ali delno povsem umeten konstrukt, katerega bistveni cilj je obid davčne zakonodaje te države članice.
- 17 Nasprotna stranka v postopku s pritožbo se poleg tega sklicuje na sodbo v zadevi C-382/16, v kateri Sodišče sprejema, da je dopustna nacionalna ureditev, v skladu s katero je treba dohodke družbe rezidentke neke države članice, ki je družbi s sedežem v drugi državi članici, s katero je v razmerju medsebojne odvisnosti, odobrila ugodnosti pod pogoji, ki odstopajo od pogojev, o katerih naj bi se v enakih ali podobnih razmerjih dogovorile med seboj neodvisne tretje osebe, določiti tako, kakor bi se, če bi veljali pogoji, o katerih bi se dogovorile take tretje osebe.

## Kratka predstavitev obrazložitve predloga

### *Prvo vprašanje*

- 18 Člen 16(2), točka 3, ZKPO vsebuje neizpodbojno domnevo davčne zatajitve, če se odobri brezobrestno posojilo med osebama, ki sta med seboj povezani ali sta med seboj neodvisni, ne da bi bila posojilodajalcu in posojilojemalcu dana možnost, da domnevo o obstoju davčne zatajitve ovržeta. Sodišče v točki 73 sodbe v zadevi C-524/04 navaja, da sama okoliščina, da družba rezidentka prejme posojilo od povezane družbe s sedežem v drugi državi članici, ne ustvarja splošne domneve zlorabe in ne upravičuje ukrepa, ki škoduje izvajanju temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba. Med osebami, ki med seboj niso povezane, je v primeru odobritve brezobrestnega posojila mogoče utemeljeno domnevati, da je šlo za davčno zatajitev. Pri osebah, ki so med seboj povezane in ki so stranke pogodbe o brezobrestnem posojilu, si je mogoče zamisliti gospodarske razloge v povezavi z interesi skupine podjetij kot razloge za sklenitev pogodbe o brezobrestnem posojilu. Uporaba člena 16(2), točka 2, ZKPO izključuje pravno pomembnost dokazov o obstoju gospodarskih ali poslovnih razlogov za odobritev brezobrestnega posojila. Neizpodbojna domneva ima enak procesni pomen pri brezobrestnem posojilu, o katerem se dogovorita osebi, ki sta med seboj neodvisni.

### *Drugo, tretje in četrto vprašanje*

- 19 V skladu s členom 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES država vira 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 [nastanka]“ ni dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive. Posojilo zapade 60 let po začetku veljavnosti pogodbe in spada na področje uporabe člena 4(1)(d) Direktive 2003/49/ES.
- 20 Ta direktiva je bila z novelo ZKPO, ki je začela veljati 1. januarja 2011 in je bila spremenjena s členom 200(1) ZKPO, prenesena v nacionalno pravo. V skladu z novo različico tega predpisa znaša davčna stopnja za dohodke v skladu s členom 195 10 %, pri čemer so izvzeti primeri, navedeni v členu 200a. Z isto novelo zakona je bil dodan nov člen 200a, z odstavkom 3 katerega se odstavka 1 in 2 ne uporabljata za dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo določb za vračilo glavnice ali če vračilo glavnice zapade po 50 letih po nastanku. V členu 200a(3) ZKPO so v točkah od 1 do 3 zajeti dejanski stani iz člena 4(1), od (a) do (c), Direktive 2003/49/ES. V skladu s tem je bil leta 2014 v skladu s členom 16(1) in (2), točka 3, členom 195(1), členom 200(2) in členom 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO naložen pri viru odtegnjeni davek v višini 10 % od dohodkov družbe nerezidentke s sedežem v drugi državi članici, ki jih prejme iz terjatev do družbe rezidentke, ki je z njo povezana, ki ne vsebujejo določb za vračilo glavnice ali če vračilo glavnice zapade po 50 letih po nastanku.
- 21 Z učinkom od 1. januarja 2015 je začela veljati novela ZKPO, s katero je bil razveljavljen člen 200a, člen 200(2) pa je bil spremenjen tako, da je bila za



dohodke iz člena 195 določena 10-odstotna davčna stopnja. Člen 195(6) je bil prav tako spremenjen, tako da je bila dodana nova točka 3, v skladu s katero se dohodkov iz obresti ne obdavči s pri viru odtegnjenim davkom, če so izpolnjeni pogoji iz novih odstavkov od 7 do 12. Odstavek 7 našteva pogoje, pod katerimi se dohodki iz obresti ne obdavčijo s pri viru odtegnjenim davkom. Iz odstavka 11, točka 4, izhaja, da se odstavek 7 ne uporablja za dohodke iz terjatev, ki ne vsebujejo določb za vračilo glavnice ali če vračilo glavnice zapade po 50 letih po nastanku. V odstavku 11, točke od 1 do 3, so naštet drugi dejanski stani iz člena 4 Direktive 2003/49/ES. V skladu s tem je bil leta 2015 v skladu s členom 195(1), (6), točka 3, in (11), točka 4, ter členom 200(2) ZKPO naložen pri viru odtegnjeni davek v višini 10 % od dohodkov družbe nerezidentke s sedežem v drugi državi članici, ki jih prejme od terjatev do družbe rezidentke, ki je z njo povezana, ki ne vsebujejo določb za vračilo glavnice ali če vračilo glavnice zapade po 50 letih po nastanku.

- 22 V skladu s členom 1(1)(b) Direktive 2011/96/EU države članice direktivo uporabljajo za distribucijo dobička s strani družb iz te države članice, družbam, iz drugih držav članic, od katerih so odvisne. V skladu s členom 1(2) države članice te direktive ne uporabljajo za nepristne sheme, pri katerih je poglobitveni namen pridobiti davčno prednost. V skladu s členom 1(3) Direktive 2011/96/EU se za namene odstavka 2 sheme štejejo za nepristne, če se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko stvarnost. V skladu s členom 5 Direktive 2011/96/EU se dobiček, ki ga odvisna družba izplača matični družbi, oprosti plačila pri viru odtegnjenega davka.
- 23 V točki 89 sodbe v zadevi C-524/04 je Sodišče odločilo, da lahko država članica, v kateri je družba rezidentka, ki matični družbi, rezidentki v drugi državi članici, plača obresti iz posojila, obravnava obresti, ki jih plača odvisna družba rezidentka, kot razdelitev dobička.
- 24 Sodišče je v točki 54 sodbe v zadevi C-382/16 navedlo, da če je razvoj dejavnosti hčerinske družbe odvisen od dodatnega kapitalskega vložka, ker ta nima dovolj lastnih sredstev, lahko poslovni razlogi upravičijo prepustitev kapitala matične družbe pod pogoji, ki naj bi bili med tretjimi osebami neobičajni.

#### *Peto vprašanje*

- 25 V skladu s členom 3(h) in (i) Direktive 2008/7/ES se za vložke kapitala štejejo: „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“, „posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe“ in „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“. V skladu s členom 5(1)(a) in (b) iste direktive države članice kapitalskih družb ne

zavežejo nobeni obliki posrednega davka v zvezi s „vložki kapitala“ in „posojili ali opravljanjem storitev v okviru vložkov kapitala“.

- 26 V točki 15 sodbe v zadevi C-249/89 je Sodišče odločilo, da je odobritev brezobrestnega posojila družbenika svoji družbi torej transakcija, kot je vložek kapitala v skladu s členom 4(2)(b) Direktive 69/335, ki jo je nadomestila Direktiva 2008/7/ES. V skladu s korelacijsko tabelo ustreza zadnja določba členu 3, od (g) do (j), Direktive 2008/7/ES. V točki [12] sodbe je Sodišče navedlo, da odobritev brezobrestnega posojila družbi omogoči, da razpolaga s kapitalom, ne da bi morala za to nositi stroške, v točki 14 pa, da odobritev brezobrestnega posojila družbi omogoča, da razpolaga s kapitalom, ne da bi za to morala nositi stroške, in jo je torej treba šteti za primerno za povečanje vrednosti deležev družbe.
- 27 Glede na navedeno sodbo brezobrestno posojilo, odobreno pritožnici, ustreza opredelitvi vložka kapitala iz člena 3, od (h) do (j), Direktive 2008/7/ES.
- 28 V točki 20 sodbe z dne 11. novembra 1999 v zadevi C-350/98 je navedeno, da mora Sodišče davek, dajatev ali pristojbino opredeliti glede na njegove objektivne značilnosti ne glede na njegovo opredelitev v nacionalnem pravu.

#### *Šesto vprašanje*

- 29 V skladu s Protokolom o pogojih in načinu sprejema republike Bolgarije in Romunije v Evropsko unijo in Aktom o pogojih pristopa Republike Bolgarije ima zadnja pravico, da določb člena 1 Direktive 2003/49/ES ne uporablja do 31. decembra 2014. V tem prehodnem obdobju davčna stopnja za plačila obresti in licenčnin povezani družbi druge države članice ali stalni poslovni enoti povezane družbe države članice, ki je v drugi državi članici, ne sme presegati 10 % do 31. decembra 2010 in 5 % v naslednjih letih do 31. decembra 2014.

Zgoraj navedena ureditev iz člena 200(2) in 200a(1) in (5), točka 4, ZKPO, ki je veljala za leto 2014, je v nasprotju z najvišjo 5-odstotno davčno stopnjo, določeno v Prilogi VI, razdelek 6, točka 3, navedenega protokola in Prilogi VI, razdelek 6, točka 3, navedenega akta.