

Predmet C-257/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

9. lipnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Varhoven administrativen sad (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

4. svibnja 2020.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

„Viva Telekom Bulgaria” EOOD

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika”
(Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području
oporezivanja i socijalne sigurnosti”) u Sofiji

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku protiv presude upravnog suda kojom je odbijena tužba protiv poreznog rješenja o utvrđivanju poreznih dugova zbog utaje poreza povezane sa beskamatnim zajmom koji je trgovačkom društvu odobrio njegov jedini imatelj udjela. Spor između stranaka odnosi se na knjiženje zajma i pitanje njegove prirode, odnosno radi li se o financijskim obvezama ili o instrumentu vlasničkog kapitala.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Zahtjevom za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a radi tumačenja članka 5. stavka 4., članka 12. točke (b) UEU-a, članaka 49. i 63. UFEU-a, članka 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49/EZ, članka 3. točaka (h) do (j), članka 5. stavka 1. točaka (a) i

(b), članka 7. stavka 1. i članka 8. Direktive 2008/7/EZ te članka 1. stavka 1. točke (b), članka 1. stavka 3. i članka 5. Direktive 2011/96/EZ

Prethodna pitanja

- 1 Protivi li se načelu proporcionalnosti u skladu s člankom 5. stavkom 4. i člankom 12. točkom (b) Ugovora o Europskoj uniji i pravu na djelotvoran pravni lijek u skladu s člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima nacionalni propis poput onoga iz članka 16. stavka 2. točke 3. Zakona za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava, u daljnjem tekstu: ZKPO)?
- 2 Predstavljaju li isplate kamata u skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2003/49/EZ podjelu profita na koju se primjenjuje članak 5. Direktive 2011/96/EZ?
- 3 Može li se na isplate po osnovi beskamatnog zajma iz članka 4 stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49/EZ, koji dopijeva 60 godina nakon sklapanja ugovora, primijeniti uređenje iz članka 1. stavka 1. točke (b), članka 1. stavka 3. i članka 5. Direktive 2011/96/EZ?
- 4 Protive li se članku 49., članku 63. stavcima 1. i 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, članku 1. stavku 1. točki (b), članku 1. stavku 3. i članku 5. Direktive 2011/96/EZ te članku 4. stavku 1. točki (d) Direktive 2003/49/EZ nacionalni propis, poput onoga iz članka 195. stavka 1., članka 200. stavka 2. ZKPO-a, članka 200.a stavka 1. i članka 200.a stavka 5. točke 4. ZKPO-a (stavljene izvan snage), u verzijama koje su bile na snazi od 1. siječnja 2011. do 1. siječnja 2015., te članka 195. stavka 1., članka 195. stavka 6. točke 3. i članka 195. stavka 11. točke 4. ZKPO-a, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2015., kao i porezna praksa prema kojima neplaćene kamate po osnovi beskamatnog zajma koji je rezidentnom društvu kćeri odobrilo društvo majka sa sjedištem u drugoj državi članici, a dopijeva 60 godina nakon 22. studenoga 2013., podliježu porezu po odbitku?
- 5 Protivi li se članku 3. stavku 1. točkama (h) do (j), članku 5. stavku 1. točkama (a) i (b), članku 7. stavku 1. i članku 8. Direktive 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala nacionalni propis, poput onog iz članka 16. stavka 1., članka 16. stavka 2. točke 3. i članka 195. stavka 1. ZKPO-a, koji se odnosi na oporezivanje na izvoru prihoda od kamata po osnovi beskamatnog zajma koji je rezidentnom društvu odobrilo društvo iz druge države članice koje je jedini imatelj udjela u kapitalu zajmoprimca?
- 6 Ne krše li se prenošenjem Direktive 2003/49/EZ u 2011., prije isteka prijelaznog razdoblja iz Priloga VI., odjeljka „Oporezivanje”, točke 3. Akta i Protokola uz Ugovor o pristupanju Republike Bugarske Europskoj uniji, člankom 200. stavkom 2. te člankom 200.a stavkom 1. i člankom 200.a stavkom 5. točkom 4. ZKPO-a, kojima se utvrđuje porezna stopa od 10 % umjesto najveće moguće stope od 5 %

propisane Aktom i Protokolom uz Ugovor o pristupanju, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja?

Odredbe prava Unije i sudska praksa

Ugovor o Europskoj uniji: članak 5. stavak 4., članak 12. točka (b) i članak 19. stavak 1.

Ugovor o funkcioniranju Europske unije: članci 49. i 54., članak 56. stavak 1., članak 63., članak 65. stavak 1. točka (b) te članak 65. stavak 3.

Povelja Europske unije o temeljnim pravima: članak 47. stavak 1.

Protokol o uvjetima i aranžmanima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji: članak 20. i Prilog VI. odjeljak 6. točka 3.

Akt o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske i prilagodbama Ugovora na kojima se temelji Europska unija: članak 23. i Prilog VI., odjeljak 6., točka 3.

Direktiva Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica: uvodne izjave 1. i 10., članak 1. stavak 1., članak 4. stavak 1. i članak 5.

Direktiva 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala: uvodne izjave 6. i 9., članak 3. točke (h) do (j), članak 5. stavak 1. točke (a) i (b), članak 7. stavci 1. i 3. te članak 8. stavak 3.

Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica: članak 1. stavak 1. točka (b), članak 1. stavci 2. i 3. te članci 5. i 9.

Presuda Suda od 5. veljače 1991., Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39

Presuda Suda od 11. studenoga 1999., Henkel Hellas, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552

Presuda Suda od 13. ožujka 2007., Test Claimants, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161

Presuda Suda od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559

Presuda Suda od 19. studenoga 2009., Komisija/Italija, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717

Presuda Suda od 16. lipnja 2011., Logstor, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404

Presuda Suda od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

Navedene nacionalne odredbe

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava, u daljnjem tekstu: ZKPO)

„Članak 16. (1) [...] „Ako se jedna ili više transakcija, uključujući i one koje međusobno nisu povezane, sklapaju pod uvjetima koji dovode do utaje poreza, oporezivi iznos određuje se neovisno o transakcijama, određenim uvjetima ili pravnim oblikom; porezna osnovica je ona koja proizlazi iz provedbe istovrsne pravne transakcije po cijenama koje se primjenjuju na tržištu i čiji je cilj isti gospodarski rezultat bez utaje poreza.

(2) Utajom poreza smatraju se i:

[...]

3. korištenje ili odobravanje kredita po kamatnoj stopi različitoj od tržišnih kamata u trenutku primitka transakcije, uključujući besamatne kredite ili druga besplatna financijska sredstva koja su vremenski ograničena te odobravanje kredita ili povrat kredita koji nisu povezani s djelatnošću za vlastiti račun;”

„Članak 20. Stopa poreza na dobit trgovačkih društava iznosi 10 %.”

„Članak 195. (1) [...] Prihodi nacionalnog podrijetla [...] nerezidentnih pravnih osoba podliježu porezu po odbitku čijim je plaćanjem porezni dug konačno namiren.

(2) Porez iz stavka 1. odbija se u odnosu na pravne osobe s poslovnim nastanom u Bugarskoj [...] koje izvršavaju odgovarajuća plaćanja nerezidentnim pravnim osobama [...].

[...]

(6) Ne oporezuju se porezom po odbitku:

[...]

3. ([...] na snazi od 1. siječnja 2015.) prihodi od kamata [...] u skladu s uvjetima iz stavaka 7. do 12.;

[...]

(7) ([...] na snazi od 1. siječnja 2015.) Prihodi od kamata [...] ne podliježu porezu po odbitku ako su istodobno ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

(11) ([...] na snazi od 1. siječnja 2015.) Stavci 7., 8., 9. i 10. ne primjenjuju se na:

1. prihode koji predstavljaju podjelu profita ili povrat kapitala;

[...]

4. prihode od dužničkih potraživanja koje ne sadržavaju odredbe o otplati glavnice ili ako se otplaćuju više od 50 godina od datuma izdavanja;

[...]

7. prihode od pravnih poslova čiji je glavni motiv ili jedan od glavnih motiva utaja poreza ili izbjegavanje poreza.”

Članak 199. (1) Osnovica za izračun poreza po odbitku na prihode iz članka 195. stavka 1. sastoji se od bruto iznosa tih prihoda [...].”

„Članak 200. [...]

(2) ([...] na snazi od 1. siječnja 2011.) Porezna stopa poreza na prihode u skladu s člankom 195. iznosi 10 %, osim u slučajevima iz članka 200.a.”

„Članak 200. [...]

(2) ([...] na snazi od 1. siječnja 2015.) Stopa poreza na prihode u skladu s člankom 195. iznosi 10 %.”

„Članak 200.a ([...] na snazi od 1. siječnja 2011., kako je izmijenjen i dopunjen [...] na snazi od 1. siječnja 2014.) (1) Stopa poreza na prihode od kamata [...] iznosi 5 % ako su istodobno ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

(5) Stavci 1. do 4. ne primjenjuju se na:

1. prihode koji predstavljaju podjelu profita ili povrat kapitala;

2. prihode po osnovi dužničkih potraživanja koje sadržavaju pravo na udio u dužnikovu profitu;

3. prihode po osnovi dužničkih potraživanja koje ovlašćuju vjerovnika da zamijeni svoje pravo na kamatu za pravo na udio u dužnikovom profitu;

4. prihode od dužničkih potraživanja koje ne sadržavaju odredbe o otplati glavnice ili ako se otplaćuju više od 50 godina od datuma izdavanja; [...].”

„Članak 200.a ([...] stavljen izvan snage [...] s učinkom od 1. siječnja 2015.)”.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 7 Društvo „Viva Telekom Bulgaria” EAD (zajmoprimac) i jedini imatelj udjela u njegovu kapitalu, društvo „InterV Investment“ S.a.r.l., pravna osoba sa sjedištem u Luksemburgu (zajmodavac), sklopili su 22. studenoga 2013. ugovor o zajmu u iznosu od 145 700 910,32 eura (284 966 211 leva), koji je stupio na snagu istog dana. Ugovorom se predvidjelo da zajmoprimac koristi taj iznos za otplatu dugova i kredita, poreza i troškova pravnih poslova.
- 8 Predvidjelo se da je zajam beskamatan i da dospije 60 godina od stupanja na snagu tog ugovora. Ugovorne strane ugovorile su mogućnosti prestanka obveze zajmoprimca da otplati zajam u slučaju odluke zajmodavca da dugovani iznos zajma uloži u kapital zajmoprimca kao doprinos u naravi, pri čemu se predvidio postupak kojim se to uređuje. Zajmoprimac mora izraziti svoju namjeru da zajam kao doprinos u naravi uloži u kapital na način da zajmodavcu dostavi obavijest o doprinosu u naravi. Potonji mora odlučiti o podnošenju zahtjeva trgovačkom registru i angažiranju vještaka radi procjene zajma. Mora priložiti dokumente kojima se potvrđuje da se zajam knjižio kao potraživanje zajmodavca i dug zajmoprimca. Zajmodavac, kao jedini imatelj udjela u zajmoprimcu, mora nakon izrade procjene donijeti odluku o povećanju upisanog kapitala zajmoprimca izdavanjem novih dionica u skladu s procjenom, knjiženju cjelokupnog izdavanja novih dionica kao kapitala i izmjeni društvenog ugovora zajmoprimca. Te se odluke moraju upisati u trgovački registar. Do donošenja rješenja o ponovnom razrezu poreza koje je navedeno u nastavku nije se proveo postupak ulaganja potraživanja po osnovi zajma kao doprinosa.
- 9 Zajmoprimac je 14. veljače 2014. izbrisan iz trgovačkog registra; kao njegov pravni slijednik upisano je društvo „Viva Telekom Bulgaria” EOOD, čiji je jedini imatelj udjela društvo „InterV Investment” S.a.r.l.
- 10 Rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 16. listopada 2017. za razdoblje od 14. veljače 2014. do 31. ožujka 2015. Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode - Sofia (Područna uprava nacionalne agencije za javne prihode u Sofiji, Bugarska) odredila je na temelju članka 16. stavka 2. točke 3. i članka 195. ZKPO-a plaćanje poreza po odbitku na prihode od kamata nerezidentnog društva „InterV Investment” S.a.r.l. u iznosu od 1 831 926,74 leva, zajedno s kamatama u iznosu od 544 079,86 leva. Porezna uprava smatrala je da se izvršenjem prethodno opisanog ugovora o zajmu utajio porez s obzirom na to da zajmoprimac nije platio obroke za otplatu ni kamate.
- 11 Odbijen je prigovor podnesen tijekom upravnog postupka protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza. Presudom od 29. ožujka 2019. Administrativen sad Sofia grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) također je odbio tužbu podnesenu protiv te odluke, i to s obrazloženjem da odobreni zajam predstavlja imovinu zajmoprimca, a ne vlastiti kapital, te da je zajmoprimac ostvario gospodarsku prednost zbog neplaćanja kamata po osnovi zajma, dok je, s druge strane, zajmoprimac pretrpio gospodarski gubitak zbog gubitka tih kamata. Sud je odbio

argumentaciju žalitelja u kasacijskom postupku prema kojoj, s obzirom na to da je zajmoprimac zabilježilo gubitak tijekom razmatranog razdoblja od dvije godine, on nije bio dužan platiti porez po odbitku. Budući da zajam nije bio pretvoren u kapital u skladu s ugovorom o zajmu, taj je sud smatrao da su porezna tijela na temelju članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a zakonito utvrdila tržišnu kamatu i prema njezinu iznosu odredila porez po odbitku koji tužitelj duguje u skladu s člankom 195. ZKPO-a.

- 12 Tužitelj je pred sudom koji je uputio zahtjev osporavao presudu Upravnog suda.

Bitni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 13 Žalitelj u kasacijskom postupku tvrdi da se porez po odbitku odredio na temelju fiktivnih prihoda od kamata, a da se nisu uzeli u obzir gospodarski glavni motivi za odobravanje beskamatnog zajma koji su utvrđeni tijekom postupka. Ističe da je zajmodavac jedini imatelj udjela u kapitalu u trenutku odobravanja zajma, a zajmoprimac nije, s druge strane, imao sredstva za plaćanje kamata po osnovi zajma. Smatra da se člankom 16. stavkom 2. točkom 3. ZKPO-a ne poštuje sudska praksa Suda Europske unije jer se strankama ugovora o zajmu ne omogućuje dokazivanje postojanja dopuštenih gospodarskih razloga za odobravanje beskamatnog zajma.
- 14 Žalitelj u kasacijskom postupku poziva se na razloge navedene u točkama 11. do 14. presude u predmetu C-249/89, u kojima je Sud presudio da se odobravanje beskamatnog zajma smatra ulaganjem u kapital za potrebe Direktive 2008/7/EZ s obzirom na to da ono dovodi do povećanja imovine prijamnog društva i povećava vrijednost njegovih poslovnih udjela. Prijamno društvo štedi na troškovima kamata; time se povećava vrijednost poslovnih udjela trgovačkog društva.
- 15 Žalitelj u kasacijskom postupku podredno tvrdi da predmetni zajam predstavlja ulaganje u kapital u smislu članka 3. točaka (h) do (j) Direktive 2008/7/EZ i da u skladu s člankom 5. iste direktive ne podliježe nikakvom neizravnom oporezivanju.
- 16 Druga stranka u kasacijskom postupku smatra da, iako ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa nisu dopuštena, člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a propisuje se da to ne utječe na pravo država članica da primjenjuju mjerodavne odredbe svojeg poreznog prava kojima se različito postupaju prema poreznim obveznicima koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala. Poziva se na točku 81. presude u predmetu C-524/04, prema kojoj okolnost da je nerezidentnom društvu dodijeljen zajam pod uvjetima koji ne odgovaraju slobodnom tržišnom natjecanju omogućuje državi članici rezidentnosti društva zajmoprimca da provjeri predstavlja li transakcija, u cijelosti ili djelomično, isključivo umjetnu konstrukciju čiji je cilj izbjegavanje primjene poreznog zakonodavstva te države članice.

- 17 Druga stranka u kasacijskom postupku također se poziva na presudu donesenu u predmetu C-382/16, u kojoj Sud smatra da je dopušten nacionalni propis na temelju kojeg prihode društva koje je rezident u državi članici, a koje je društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s kojim se nalazi u odnosu međuovisnosti, dodijelilo pogodnosti pod uvjetima koji odstupaju od onih koje bi neovisne treće osobe u istim ili sličnim okolnostima ugovorile među sobom, treba računati onako kako bi ih trebalo računati kad bi se primjenjivali uvjeti koje bi takve treće osobe ugovorile te bi morali biti predmet prilagodbe.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Prvo prethodno pitanje

- 18 Članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a sadržava neoborivu pretpostavku utaje poreza ako je između međusobno povezanih ili neovisnih osoba odobren beskamatni zajam, a da se zajmodavcu i zajmoprimcu ne omogućuje da obore pretpostavku postojanja utaje poreza. Sud je u točki 73. presude u predmetu C-524/04 naveo da okolnost da rezidentnom društvu zajam daje povezano društvo koje je rezident u drugoj državi članici ne može sama po sebi biti temelj za općenitu pretpostavku zlouporabe i opravdati mjeru koja ograničava ostvarivanje temeljne slobode zajamčene Ugovorom. Odobravanje beskamatnog kredita između međusobno nepovezanih osoba može ukazivati na namjeru utaje poreza. Gospodarski razlozi povezani s interesima skupine poduzetnika mogu u slučaju međusobno povezanih osoba koje su ugovorne stranke ugovora o beskamatnom zajmu predstavljati razloge kojima se opravdava sklapanje beskamatnog ugovora o zajmu. Primjenom članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a isključuje se pravna relevantnost dokaza o postojanju gospodarskih ili poslovnih razloga kojima se opravdava odobravanje beskamatnog zajma. Neoboriva pretpostavka ima istu postupovnu važnost u slučaju beskamatnih zajmova sklopljenih između međusobno neovisnih osoba.

Drugo do četvrto prethodno pitanje

- 19 U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2003/49/EZ, država izvora nije obvezna osigurati pogodnosti iz te direktive u slučaju „isplate s osnova dužničkih potraživanja koja ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dopijeva više od 50 godina od datuma izdavanja”. Zajam dopijeva 60 godina nakon što ugovor stupi na snagu i ulazi u područje primjene članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49/EZ.
- 20 Ta je direktiva prenesena u nacionalno pravo novelom ZKPO-a, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2011., a kojom se izmijenio članak 200. stavak 1. ZKPO-a. U skladu s novom verzijom tog članka, stopa oporezivanja prihoda iz članka 195. iznosi 10 %, izuzev slučajeva navedenih u članku 200.a. Istom se novelom uveo novi članak 200.a, na temelju čijeg se stavka 3. stavci 1. i 2. ne primjenjuju na prihode od potraživanja po osnovi dužničkih potraživanja koje ne sadrže odredbu

o otplati glavnice ili u slučajevima u kojima plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja. U članku 200.a stavku 3. ZKPO-a navedene su u točkama 1. do 3. situacije iz članka 4. stavka 1. točaka (a) do (c) Direktive 2003/49/EZ. Zatim je 2014. naplaćen u skladu s člankom 16. stavkom 1., člankom 16. stavkom 2. točkom 3., člankom 195. stavkom 1., člankom 200. stavkom 2. te člankom 200.a stavkom 1. i člankom 200.a stavkom 5 br. 4 ZKPO-a porez po odbitku od 10% na prihode nerezidentnog društva sa sjedištem u drugoj državi članici koje je od povezanog rezidenta ostvarilo po osnovi dužničkih potraživanja koja ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili u slučajevima u kojima plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja.

- 21 Novom novelom ZKPO-a, koja je stupila na snagu s učinkom od 1. siječnja 2015., stavio se izvan snage članak 200.a i izmijenio članak 200. stavak 2. utvrđujući poreznu stopu od 10 % na prihode iz članka 195. Članak 195. stavak 6. također se izmijenio dodavanjem nove točke 3., prema kojoj se prihodi od kamata ne oporezuju porezom po odbitku ako su ispunjeni uvjeti iz novih stavaka 7. do 12. U stavku 7. navedeni su uvjeti pod kojima prihodi od kamata ne podliježu porezu po odbitku. Iz stavka 11. točke 4. proizlazi da se stavak 7. ne primjenjuje na prihode od potraživanja po osnovi dužničkih potraživanja koja ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili u slučajevima u kojima plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja. U stavku 11. točkama 1. do 3. navedene su druge situacije iz članka 4. Direktive 2003/49/EZ. Zatim je 2015. naplaćen u skladu s člankom 195. stavkom 1., člankom 195. stavkom 6. točkom 3., člankom 195. stavkom 11. točkom 4. i člankom 200. stavkom 2. ZKPO-a porez po odbitku od 10% na prihode nerezidentnog društva sa sjedištem u drugoj državi članici koje je od povezanog rezidenta ostvarilo po osnovi dužničkih potraživanja koja ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili u slučajevima u kojima plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja.
- 22 U skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2011/96/EU, države članice primjenjuju Direktivu na raspodjele dobiti od strane društava iz te države članice, društvima iz drugih država članica čija su društva kćeri. U skladu s člankom 1. stavkom 2., države članice ne primjenjuju tu direktivu na neprikladne aranžmane čiji je jedan od osnovnih ciljeva ostvarenje porezne olakšice. U skladu s člankom 1. stavkom 3. Direktive 2011/96/EU, za potrebe stavka 2. aranžmani koji nisu provedeni iz valjanih gospodarskih razloga koji odražavaju ekonomsku stvarnost smatraju se neprikladnima. U skladu s člankom 5. Direktive 2011/96/EU, dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeto je od plaćanja poreza po odbitku.
- 23 U točki 89. presude u predmetu C-524/04 Sud je presudio da država članica rezidentnosti društva koje isplaćuje kamate po osnovi zajma društvu majci sa sjedištem u drugoj državi članici može tretirati kamate koje je isplatilo rezidentno društvo kći kao raspodjelu dobiti.
- 24 Sud je u točki 54. presude u predmetu C-382/16 pojasnio da, kada razvoj djelatnosti društva kćeri ovisi o dodatnom unosu kapitala, zbog činjenice da nema

dovoljno vlastitih sredstava, poslovni razlozi mogu opravdati oslobađanje kapitala društva majke pod uvjetima koji su neuobičajeni među trećim osobama.

Peto prethodno pitanje

- 25 U skladu s člankom 3. točkama (h) i (i) Direktive 2008/7/EZ, priljevom kapitala smatraju se: „povećanje sredstava društva kapitala pružanjem usluga od strane određenog člana, koje ne uključuje povećanje kapitala društva, ali koje uzrokuje promjene u pravima u društvu, ili koje može povećati vrijednost dionica društva”, „zajam kojeg društvo kapitala uzima, ako vjerovnik ima pravo na udio u dobiti društva” te „zajam kojeg društvo kapitala uzima zajedno s članom ili supružnikom ili djetetom člana, ili zajam kojeg je uzela treća stranka, ako za njega jamči član, pod uvjetom da takvi zajmovi imaju istu svrhu kao i povećanje kapitala društva”. U skladu s člankom 5. stavkom 1. točkama (a) i (b) iste direktive, države članice ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom neizravnih poreza na „ulaganje kapitala” i „zajmove, ili pružanje usluga, kao dio ulaganja kapitala”.
- 26 U točki 15. presude u predmetu C-249/89 Sud je presudio da odobravanje beskamatnog zajma od strane člana njegova društva predstavlja dakle transakciju kao što je ulaganje u kapital u smislu članka 4. stavka 2. točke (b) Direktive 69/335, zamijenjene Direktivom 2008/7/EZ. U skladu s korelacijskom tablicom, potonja odredba odgovara članku 3. točkama (g) do (j) Direktive 2008/7/EZ. Sud je u točki [12.] presude pojasnio da dodjela beskamatnog zajma omogućuje društvu da raspolaže kapitalom, a da pritom ne snosi njegov trošak, te u točki 14. da dodjela beskamatnog zajma društvu omogućuje da raspolaže kapitalom, a da pritom ne snosi trošak toga i stoga se mora smatrati prikladnim za povećanje vrijednosti poslovnih udjela društva.
- 27 S obzirom na navedenu presudu, beskamatni zajam dodijeljen žalitelju u kasacijskom postupku odgovara definiciji ulaganja u kapital u smislu članka 3. stavka 1. točaka (h) do (j) Direktive 2008/7/EZ.
- 28 U točki 20. presude od 11. studenoga 1999. u predmetu C-350/98 navodi se da je zadaća Suda kvalificirati porez, davanje ili pristojbu u odnosu na pravo Unije s obzirom na objektivna obilježja oporezivanja, neovisno o njegovoj kvalifikaciji u nacionalnom pravu.

Šesto prethodno pitanje

- 29 U skladu s Protokolom o uvjetima i aranžmanima pristupanja Republike Bugarske Europskoj uniji i Aktom o uvjetima pristupanja Republike Bugarske, potonja ima pravo ne primijeniti odredbe članka 1. Direktive 2003/49/EZ do 31. prosinca 2014. Tijekom tog prijelaznog razdoblja stopa oporezivanja kamata i naknada za licencije isplaćenih povezanom društvu ili stalnoj poslovnoj jedinici povezanog društva koje se nalazi u drugoj državi članici ne smije do 31. prosinca 2010. prelaziti 10 % te 5 % za sljedeće godine do 31. prosinca 2014.

Prethodno navedena odredba članka 200. stavka 2. te članka 200.a stavka 1. i članka 200.a stavka 5. točke 4. ZKPO-a, koja se odnosila na 2014., u suprotnosti je s uređenjem najveće moguće porezne stope od 5 % predviđene u Prilogu VI., odjeljku 6. točki 3. prethodno navedenog protokola i Prilogu VI. odjeljku 6. točki 3. navedenog akta.

RADNI DOKUMENT