Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 30. rujna 2021.[1]

Predmet C-257/20

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD
protiv
Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” – Sofija
uz sudjelovanje
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgarija

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Zajednički sustav oporezivanja primjenjiv na isplate kamata i naknada za licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Članak 49. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Direktiva 2003/49/EZ – Izuzeća od plaćanja s osnova kamata ili naknada za licencije – Isplate po osnovi beskamatnih zajmova – Direktiva 2011/96/EU – Direktiva 2008/7/EZ – Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima – Oporezivanje neplaćenih kamata porezom po odbitku – Utaja poreza, izbjegavanje plaćanja poreza i zlouporaba poreza”

I. Uvod

1. Ovaj predmet odnosi se na pitanje protivi li se pravu Unije porezno zakonodavstvo države članice kojim se predviđa, u skladu s „načelom poslovanja po tržišnim uvjetima” i radi borbe protiv izbjegavanja plaćanja poreza, oporezivanje u obliku poreza po odbitku na fiktivne kamate koje je rezidentno društvo kći, kojem je nerezidentno društvo majka odobrilo beskamatni zajam, u skladu s tržišnim uvjetima bilo dužno isplatiti nerezidentnom društvu majci. Time se u ovom predmetu ističe problematika poznata Sudu, odnosno problematika usklađenosti s odredbama o slobodnom kretanju nacionalnih zakonodavstava „za sprečavanje zlouporaba” donesenih u području izravnih poreza.

2. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku podnesen je u okviru bugarskog poreznog spora koji se odnosi na beskamatni zajam koji se može pretvoriti u ulog u kapitalu i koji je društvu sa sjedištem u Bugarskoj, odnosno društvu „Viva Telecom Bulgaria” (u daljnjem tekstu: žalitelj u kasacijskom postupku), odobrio njegov jedini dioničar, odnosno društvo sa sjedištem u Luksemburgu, InterV Investment Sàrl (u daljnjem tekstu: InterV Investment).

[1] Izvorni jezik: francuski

3. Sud će u ovom predmetu odlučiti o usklađenosti nacionalnog poreznog zakonodavstva čiji je cilj borba protiv utaje poreza s primarnim i sekundarnim pravom Unije u vrlo osjetljivom području oporezivanja transakcija unutar grupe u Europskoj uniji.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Pristupanje Republike Bugarske Europskoj uniji

4. Člankom 20. Protokola o uvjetima i aranžmanima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji[2] i člankom 23. Akta o uvjetima pristupanja Europskoj uniji Republike Bugarske i Rumunjske i prilagodbama Ugovora na kojima se temelji Europska unija[3], koji se odnose na prijelazne mjere, predviđa se da se mjere navedene u prilozima VI. tom protokolu i tom aktu primjenjuju na Republiku Bugarsku u uvjetima utvrđenima u tim prilozima.

5. U navedenim prilozima, naslovljenima „Popis iz članka 20. Protokola: prijelazne mjere – Bugarska” odnosno „Popis iz članka 23. Akta o pristupanju: prijelazne mjere – Bugarska”, navodi se, u točkama 3. njihovih odjeljaka 6., naslovljenih „Oporezivanje”, Direktiva 2003/49/EZ[4], kako je izmijenjena Direktivom 2004/76/EZ[5], te se pojašnjava sljedeće:

„Bugarska je ovlaštena ne primijeniti odredbe članka 1. [Direktive 2003/49] do 31. prosinca 2014. Tijekom tog prijelaznog razdoblja porezna stopa na isplate kamata ili naknada za licencije povezanim trgovačkim društvima druge države članice ili stalnim poslovnim jedinicama povezanog trgovačkog društva sa sjedištem u drugoj državi članici ne smije prelaziti 10 % do 31. prosinca 2010. i 5 % narednih godina do 31. prosinca 2014.”

2. Direktiva 2003/49

6. Uvodne izjave 2. i 4. Direktive 2003/49 glase kako slijedi:

„(2) Ovaj se zahtjev trenutačno ne izvršava pri isplati kamata i licencije [naknada za licencije]; nacionalni porezni zakoni zajedno s bilateralnim i multilateralnim sporazumima, gdje postoje, ne mogu uvijek osigurati izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Njihova primjena također često donosi sa sobom i opterećujuće upravne formalnosti i probleme u protoku novca za ta trgovačka društva.

[…]

[2] SL 2005., L 157, str. 29.

[3] SL 2005., L 157, str. 203., u daljnjem tekstu: Akt o pristupanju

[4] Direktiva Vijeća od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL 2003., L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 76. i ispravak SL 2018., L 304, str. 35.)

[5] Direktiva Vijeća od 29. travnja 2004. o izmjenama Direktive 2003/49 (SL 2004., L 157, str. 106.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 93.)

(4) Najpogodniji način izbjegavanja gore navedenih formalnosti i problema te osiguranja jednakog poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija je neoporezivanje isplaćenih kamata i licencije [naknada za licencije] u državi članici gdje oni nastaju bez obzira ubiru li se oduzimanjem na izvoru ili razrezom. Posebno treba zabraniti takve poreze pri isplatama između povezanih trgovačkih društava različitih država članica kao i između poslovnih nastana [stalnih poslovnih jedinica] takvih poduzeća.”

7. Člankom 1. te direktive, naslovljenim „Područje primjene i postupak”, predviđa se:

„1. Isplate kamata i licencije [naknada za licencije] koje nastaju u državi članici ne oporezuju se u navedenoj državi, bez obzira radi li se o odbitku na izvoru ili razrezu, uz uvjet da je ovlašteni korisnik kamata ili licencija [naknada za licencije] poduzeće [trgovačko društvo] iz druge države članice ili poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] trgovačkog društva jedne države članice u drugoj državi članici.

2. Isplata koju vrši trgovačko društvo države članice ili poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] smješten u drugoj državi članici smatra se isplatom nastalom u toj državi članici koja se u daljnjem tekstu naziva ‚država izvora’.

[…]

4. Trgovačko društvo države članice smatra se ovlaštenim korisnikom kamata ili licencija [naknada za licencije] samo ako prima te isplate za svoju vlastitu dobrobit [u svoju korist], a ne kao posrednik, kao što je to npr. agent [zastupnik], opunomoćenik [povjerenik] ili ovlašteni potpisnik za neku drugu osobu.

[…]”

8. U članku 2. navedene direktive, naslovljenom „Definicija kamata i licencija [naknada za licencije]”, u točki (a) navodi se:

„Za potrebe ove Direktive:

izraz ‚kamata’ znači dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste bez obzira jesu li osigurane hipotekom ili ne te sadržavaju li pravo na dio dužnikovog profita ili ne te posebno dohodak od vrijednosnih papira i obveznica ili zadužnica uključujući premije i nagrade vezane uz te vrijednosne papire, obveznice ili zadužnice; kazne za kašnjenje u isplatama ne smatraju se kamatom”.

9. Člankom 4. iste direktive, naslovljenim „Izuzeća od plaćanja s osnova kamata ili licencija [naknada za licencije]”, određuje se:

„1. Država izvora nije obvezna osigurati pogodnosti iz ove Direktive u sljedećim slučajevima:

(a) isplate koje se na temelju zakonodavstva države izvora smatraju podjelom profita ili povratom kapitala;

[…]

(d) isplate s osnova dužničkih potraživanja koje ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja.

2. Ako zbog posebnih odnosa između isplatitelja i ovlaštenog korisnika kamata ili licencija [naknada za licencije], ili između jednog od njih i neke druge osobe, iznos kamata ili licencija [naknada za licencije] prelazi iznos koji bi bio dogovoren između isplatitelja i ovlaštenog korisnika kad takvog odnosa ne bi bilo, odredbe ove Direktive primjenjuju se samo na potonji iznos, ako ga bude.”

10. U skladu s člankom 5. Direktive 2003/49, naslovljenim „Prijevara [utaja] i zlouporaba”:

„1. Ova Direktiva ne sprječava primjenu domaćih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za sprečavanje prijevara [utaja] ili zlouporaba.

2. Države članice mogu u slučaju transakcija čiji je glavni motiv ili jedan od glavnih motiva utaja poreza, izbjegavanje ili zlouporaba poreza, povući pogodnosti ove Direktive ili odbiti primjenu ove Direktive.”

3. Direktiva 2008/7/EZ

11. U skladu s člankom 3. Direktive 2008/7/EZ[6], naslovljenim „Priljev kapitala”:

„Za potrebe ove Direktive i podložno članku 4., sljedeće se transakcije smatraju ‚priljevom kapitala’:

[…]

(h) 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;

(i) zajam kojeg društvo kapitala uzima, ako vjerovnik ima pravo na udio u dobiti društva;

(j) 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.”

12. Člankom 5. te direktive, naslovljenim „Transakcije koje ne podliježu neizravnim porezima”, u njegovu stavku 1. predviđa se:

„Države članice ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom neizravnih poreza s obzirom na sljedeće:

(a) ulaganje kapitala;

(b) zajmove, ili pružanje usluga, kao dio ulaganja kapitala;

[6] Direktiva Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala (SL 2008., L 46, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 159.)

[…]”

4. Direktiva 2011/96/EU

13. Uvodne izjave 3. do 5. Direktive 2011/96/EU[7] glase kako slijedi:

„(3) Cilj ove Direktive je izuzeti dividende i druge podjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva.

(4) Zajedničko povezivanje društava iz različitih država članica može biti nužno kako bi se unutar Unije stvorili uvjeti analogni onima na unutarnjem tržištu i kako bi se osiguralo učinkovito funkcioniranje takvog unutarnjeg tržišta. Takve djelatnosti ne bi trebalo sprečavati ograničenjima, nedostacima ili poremećajima koji posebno proizlaze iz poreznih odredaba država članica. Prema tome je nužno, uzevši u obzir takvo zajedničko okupljanje društava iz različitih država članica osigurati porezna pravila koja su sa stajališta tržišnog natjecanja neutralna, kako bi se poduzećima omogućilo da se prilagode zahtjevima unutarnjeg tržišta, kako bi povećala svoju produktivnost i poboljšala natjecateljsku snagu na međunarodnoj razini.

(5) Takvo zajedničko povezivanje može prouzročiti stvaranje skupina matičnih društava i njihovih društava kćeri.”

14. U skladu s člankom 1. te direktive:

„1. Svaka država članica primjenjuje ovu Direktivu:

[…]

(b) na raspodjele dobiti od strane društava iz te države članice, društvima iz drugih država članica čija su društva kćeri;

[…]

2. Države članice ne odobravaju koristi iz ove Direktive aranžmanu ili nizu aranžmana koji s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti nisu autentični jer su osnovani radi ostvarivanja, kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha, porezne prednosti kojom se poništava predmet ili svrha ove Direktive.

Aranžman se može sastojati od više koraka ili dijelova.

3. Za potrebe stavka 2., aranžman ili niz aranžmana smatraju se neautentičnima u mjeri u kojoj nisu osnovani radi valjanih komercijalnih razloga koji odražavaju gospodarsku stvarnost.

4. Ovom se Direktivom ne isključuje primjena domaćih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za sprečavanje utaje poreza, porezne prijevare ili zlouporabe.”

[7] Direktiva Vijeća od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2015/121 od 27. siječnja 2015. (SL 2015., L 21, str. 1.)(u daljnjem tekstu: Direktiva 2011/96).

15. U članku 5. navedene direktive navodi se:

„Dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeto je od plaćanja poreza po odbitku.”

B. Bugarsko pravo

16. Člankom 1. stavkom 4. Zakona za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava)[8] (u daljnjem tekstu: ZKPO) određuje se:

„Ovim se zakonom uređuje oporezivanje dobiti koju u Republici Bugarskoj ostvaruju rezidentna ili nerezidentna trgovačka društva.”

17. U skladu s člankom 5. ZKPO-a:

„1. Prihod se oporezuje porezom na dobit.

2. Dobit rezidentnih ili nerezidentnih trgovačkih društva iz ovog zakona oporezuje se porezom koji se ubire na izvoru.”

18. Članak 12. stavak 5. ZKPO-a glasi:

„Ako ih ostvaruju rezidentne pravne osobe, rezidentni pojedinačni poduzetnici ili pak nerezidentne pravne osobe ili nerezidentni pojedinačni poduzetnici preko stalne poslovne jedinice ili stvarnog poslovnog nastana u zemlji, ili ako ih rezidentne fizičke osobe ili nerezidentne fizičke osobe koje imaju stvaran poslovni nastan isplaćuju nerezidentnim pravnim osobama, sljedeći su prihodi nacionalnog podrijetla:

1. kamate, uključujući kamate koje su dio otplate leasinga;

[…]”

19. Člankom 16. ZKPO-a, naslovljenim „Izbjegavanje plaćanja poreza”, predviđa se:

„1. ([…] na snazi od 1. siječnja 2010.) Ako se jedna ili više transakcija, uključujući 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 beskamatne kredite ili druga besplatna financijska sredstva koja su vremenski ograničena te odobravanje kredita ili povrat kredita koji nisu povezani s djelatnošću za vlastiti račun;

[8] DV br. 105 od 22. prosinca 2006.

[…]”

20. Člankom 20. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna stopa”, određuje se:

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

21. Treći dio ZKPO-a, naslovljen „Porez po odbitku”, obuhvaća, među ostalim, članke 195. do 202.a.

22. Člankom 195. ZKPO-a, naslovljenim „Oporezivanje nerezidentnih osoba na izvoru”, predviđa se:

„1. […] (na snazi od 1. siječnja 2011.) 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, naknade za autorska prava i naknade za licencije, u skladu s uvjetima iz stavaka 7. do 12.;

[…]

7. ([…] na snazi od 1. siječnja 2015.) prihodi od kamata, naknade za autorska prava i naknade za licencije 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 koji 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.”

23. Člankom 199. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna osnovica za oporezivanje na izvoru prihoda nerezidentnih osoba”, u njegovu stavku 1. predviđa se:

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

24. Člankom 200. ZKPO-a, naslovljenim „Porezna stopa”, određuje se, u njegovu stavku 2., u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2011.:

„[…] Stopa poreza na prihode u skladu s člankom 195. iznosi 10 %, osim u slučajevima iz članka 200.a”.

25. Od 1. siječnja 2015. ta je odredba izmijenjena kako slijedi:

„[…] Stopa poreza na prihode u skladu s člankom 195. iznosi 10 %”.

26. Člankom 200.a ZKPO-a, u verziji koja je bila na snazi od 1. siječnja 2011., kako je izmijenjen i dopunjen 1. siječnja 2014., predviđalo se, do njegova stavljanja izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2015.:

„1. Stopa poreza na prihode od kamata, naknada za autorska prava i naknada za licencije 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;

[…]

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

[…]”

27. Člankom 202.a, naslovljenim „Ponovni izračun poreza po odbitku”, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2010., u njegovim stavcima 1. do 4.[9] određuje se:

„1. […] Nerezidentna pravna osoba koja je porezni rezident u državi članici Europske unije ili drugoj državi Europskog gospodarskog prostora ima pravo izabrati ponovni izračun poreza po odbitku u pogledu prihoda iz članka 12. stavaka 2., 3., 5. i 8. Ako nerezidentna osoba izabere ponovni izračun poreza po odbitku, ponovni izračun odnosi se na sve prihode iz članka 12. stavaka 2., 3., 5. i 8. koje je ostvarila tijekom porezne godine.

2. Ako nerezidentna osoba izabere ponovni izračun poreza po odbitku u pogledu prihoda koje ostvaruje, ponovno izračunan porez jednak je porezu na dobit koji bi se trebao platiti u pogledu tih prihoda da ih je ostvarila rezidentna pravna osoba. Ako je nerezidentna osoba ostvarila

[9] Sadržaj te odredbe nije pružio sud koji je uputio zahtjev, nego su ga u svojim pisanim očitovanjima pružili (djelomično) porezna uprava i (u cijelosti) bugarska vlada.

troškove povezane s prihodima u smislu prve rečenice na koje bi se trebao platiti porez na troškove da ih je ostvarila rezidentna pravna osoba, iznos ponovno izračunanog poreza uvećava se za taj porez.

3. Ako iznos poreza po odbitku predviđenog u članku 195. stavku 1. prelazi iznos ponovno izračunanog poreza u skladu sa stavkom 2., razliku treba vratiti do iznosa poreza po odbitku predviđenog u članku 195. stavku 1., koji nerezidentna osoba ne može odbiti od poreza koji treba platiti u svojoj državi rezidentnosti.

4. U podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi navodi se je li izabran ponovni izračun poreza po odbitku. Nerezident podnosi svoju poreznu prijavu Teritorialnoj direkciji na Nacionalna agencia za prihodite – Sofia (područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode u Sofiji, Bugarska) do 31. prosinca godine nakon one u kojoj su ostvareni prihodi.”

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

28. Žalitelj u kasacijskom postupku sklopio je 22. studenoga 2013., kao zajmoprimac, ugovor o zajmu sa svojim jedinim dioničarom, odnosno društvom InterV Investment, kojim mu je potonje društvo, kao zajmodavac, odobrilo beskamatni konvertibilni zajam, s dospijećem 60 godina nakon datuma stupanja na snagu tog ugovora (u daljnjem tekstu: sporni zajam). Navedenim ugovorom predviđalo se da obveza zajmoprimca da otplati zajam prestaje u bilo kojem trenutku nakon datuma dodjele financiranja ako zajmoprimac odluči dugovani iznos zajma uložiti u svoj kapital kao doprinos u naravi.

29. Odlukom od 16. listopada 2017. Teritorialna direkcija na Nacionalna agencia za prihodite (područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) provela je ponovni razrez poreza žalitelja u kasacijskom postupku te mu je na temelju članka 195. stavka 2. ZKPO-a za razdoblje od 14. veljače 2014. do 31. ožujka 2015. naložila plaćanje poreza po odbitku na određene prihode od kamata isplaćenih društvu InterV Investment.

30. Nakon što je utvrdila da na dan poreznog nadzora sporni zajam nije bio pretvoren u kapital [10] i da zajmoprimac nije ni otplatio taj zajam ni platio kamate, porezna uprava zaključila je da postoji transakcija koja dovodi do „utaje poreza” u smislu članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a, kojim se kao takvo kvalificira korištenje ili odobravanje kredita po kamatnoj stopi različitoj od tržišnih kamata u trenutku primitka transakcije, uključujući beskamatne kredite. Porezna uprava u svojoj je odluci utvrdila tržišnu kamatnu stopu koju treba primijeniti na zajam kako bi izračunala kamate koje zajmoprimac nije platio prije nego što je za njih obračunala porez po odbitku od 10 %.

31. Presudom od 29. ožujka 2019. Administrativen sad Sofia (Upravni sud u Sofiji, Bugarska), kojem je žalitelj u kasacijskom postupku podnio tužbu kako bi osporio zakonitost sporne odluke, odbio je tu tužbu jer je smatrao da je sporni zajam financijska imovina tog društva kojom je ostvarena prednost zbog neplaćanja kamata, dok je zajmodavac pak pretrpio gospodarski gubitak zbog gubitka tih kamata. Prema mišljenju tog suda, posuđeni je iznos upotrijebljen za otplatu određenih financijskih obveza zajmoprimca koje su bile navedene u ugovoru o zajmu te stoga nije dio vlastitog kapitala.

[10] Ta je pretvorba izvršena 31. listopada 2018.

32. Žalitelj u kasacijskom postupku podnio je sudu koji je uputio zahtjev, odnosno Varhoven administrativen sadu (Vrhovni upravni sud, Bugarska), žalbu u kasacijskom postupku radi ukidanja te presude.

33. Žalitelj u kasacijskom postupku tvrdio je u prilog toj žalbi da je porez po odbitku obračunan na prihode od fiktivnih kamata a da se nije uzelo u obzir dokazano postojanje poslovnog interesa u svrhu dodjele beskamatnog zajma. Tvrdi i da nije imao sredstva za plaćanje kamata spornog zajma i da je društvo InterV Investment bilo jedini imatelj udjela u kapitalu na dan sklapanja ugovora o tom zajmu. Ujedno je tvrdio da je članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a protivan sudskoj praksi Suda s obzirom na to da strankama beskamatnog zajma ne omogućuje da dokažu postojanje valjanih gospodarskih razloga za dodjelu zajma.

34. Podredno, žalitelj u kasacijskom postupku tvrdio je da se, s obzirom na to da je Republika Bugarska iskoristila mogućnost iz članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49, kojom se državama članicama omogućuje da iz područja primjene te direktive isključe kamate na zajmove koje u poreznom smislu izjednačavaju s prihodima od instrumenata vlasničkog kapitala, primjenjuje Direktiva 2011/96 koja se odnosi na tu vrstu prihoda. Međutim, na temelju članka 5. te direktive, dobit koju rezidentno društvo kći raspodjeljuje svojem nerezidentnom matičnom društvu izuzeta je od plaćanja poreza po odbitku. Dodao je i da sporni zajam čini doprinos kapitalu u smislu članka 3. točaka (h) do (j) Direktive 2008/7, koji se, u skladu s člankom 5. te direktive, ne smije oporezovati nikakvim neizravnim porezima.

35. U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se načelu proporcionalnosti u skladu s člankom 5. stavkom 4. i člankom 12. točkom (b) [UEU-a] i pravu na djelotvoran pravni lijek u skladu s člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima [(u daljnjem tekstu: Povelja)] nacionalni propis poput onoga iz članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a?

2. Predstavljaju li isplate kamata u skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive [2003/49] podjelu profita na koju se primjenjuje članak 5. Direktive [2011/96]?

3. Može li se na isplate po osnovi beskamatnog zajma iz članka 4 stavka 1. točke (d) Direktive [2003/49], koji dospijeva 60 godina nakon sklapanja ugovora, primijeniti uređenje iz članka 1. stavka 1. točke (b), članka 1. stavka 3. i članka 5. Direktive [2011/96]?

4. Protiv[i] li se članku 49. i članku 63. stavcima 1. i 2. [UFEU-a], članku 1. stavku 1. točki (b), članku 1. stavku 3. i članku 5. Direktive [2011/96] te članku 4. stavku 1. točki (d) Direktive [2003/49] nacionalni propis, poput onoga iz članka 195. stavka 1., članka 200. stavka 2. […], članka 200.a stavka 1. i članka 200.a stavka 5. točke 4. ZKPO-a (stavljen 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.[?] [Protivi li im se] i porezna praksa prema koj[oj] neplaćene kamate po osnovi beskamatnog zajma koji je rezidentnom društvu kćeri odobrilo društvo majka sa sjedištem u drugoj državi članici, a dospijeva 60 godina nakon 22. studenoga 2013., podliježu porezu po odbitku?

5. Protivi li se članku 3. točkama (h) do (j), članku 5. stavku 1. točkama (a) i (b), članku 7. stavku 1. i članku 8. Direktive [2008/7] 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] u 2011., prije isteka prijelaznog razdoblja iz Priloga VI., odjeljka „Oporezivanje”, točke 3. Akta [o pristupanju] 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 [o pristupanju], načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja?”

36. Pisana očitovanja podnijeli su žalitelj u kasacijskom postupku, porezna uprava, bugarska vlada i Europska komisija. Te su se stranke usto očitovale na raspravi održanoj 30. lipnja 2021.

IV. Analiza

A. Uvodne napomene

37. Sud koji je uputio zahtjev u okviru svojih šest pitanja u biti pita je li porez po odbitku protivan, s jedne strane, primarnom pravu Unije koje proizlazi iz članka 5. stavka 4. i članka 12. točke (b) UEU-a, članka 47. Povelje te članaka 49. i 63. UFEU-a (prvo i četvrto pitanje) i/ili, s druge strane, sekundarnom pravu Unije koje proizlazi iz Direktive 2003/49 (drugo, treće, četvrto i šesto pitanje), Direktive 2011/96 (drugo, treće i četvrto pitanje) te Direktive 2008/7 (peto pitanje).

38. Prije pravne analize pitanja suda koji je uputio zahtjev, valja iznijeti sljedeće uvodne napomene.

1. Porezni suverenitet država članica i pravo Unije

39. Podsjećam da, prema sudskoj praksi Suda, iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica te se ne zahtijeva usklađen pristup tom oporezivanju, države članice tu nadležnost ipak trebaju izvršavati u skladu s pravom Unije [11]. Tom se sudskom praksom priznaje i da odredbe koje se odnose na slobode predviđene Ugovorima mogu ograničiti prava države članice da odredi uvjete i načine oporezivanja dohodaka državljana drugih država članica koji proizlaze iz djelatnosti na državnom području države članice oporezivanja [12].

40. Valja napomenuti i da je, iako države članice samostalno utvrđuju prijevaru, Sud naveo da, kako bi se smatralo da je cilj nacionalnog zakonodavstva izbjegavanje prijevara i zlouporaba, njegov poseban cilj mora biti sprečavanje postupanja koja se sastoje od stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnosti čiji je cilj neopravdano se koristiti poreznom pogodnošću [13].

[11] Vidjeti presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21.) i od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 29.).

[12] Vidjeti presudu od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 24.).

[13] Vidjeti presudu od 20. prosinca 2017., Deister Holding i Juhler Holding (C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, t. 60.).

2. Međunarodna porezna praksa i pravo Unije

a) Odredbe za sprečavanje zlouporaba

41. Cilj porezne politike na međunarodnoj razini jest ukinuti dvostruko oporezivanje a da se pritom ne stvori mogućnost neoporezivanja ili smanjenog oporezivanja izbjegavanjem plaćanja poreza ili utajom poreza, osobito upotrebom mehanizama biranja najpovoljnijeg oporezivanja.

42. To se konkretno odražava u okviru međunarodnih ugovora u području oporezivanja u kojima se nalaze odredbe „za sprečavanje zlouporaba” kojima se u slučaju utaje ili zlouporabe nastoji isključiti primjena odredbi kojima se poreznom obvezniku dodjeljuju prava. Takve su odredbe preuzete u pravu Unije i u nacionalnom pravnom poretku nekoliko država članica, kao što o tome svjedoči ovaj predmet.

43. U tom pogledu podsjećam na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, porezni obveznik ne može koristiti pravom ili pogodnošću koja proizlazi iz prava Unije kad je predmetna transakcija s ekonomskog stajališta potpuno umjetna i ima za cilj izbjegavanje primjene zakonodavstva dotične države članice [14].

44. Ističem i da je zajednički cilj direktiva 2003/49 i 2011/96, na koje se odnose prethodna pitanja, spriječiti izbjegavanje plaćanja poreza te se njima državama članicama omogućuje ne samo poduzimanje potrebnih mjera za sprečavanje te vrste prijevare, nego i iskorištavanje prednosti tih direktiva ili odbijanje njihove primjene u slučaju utaje ili zlouporabe.

b) Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima

45. „Načelo poslovanja po tržišnim uvjetima” (*arm's length principle*), koje se, među ostalim, navodi u članku 9. predloška porezne konvencije Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) [15] koji je odraz konsenzusa članova organizacije, ima za cilj zajamčiti da se u okviru općeg sustava oporezivanja društava prema poreznim obveznicima koji posluju u okviru grupe društava postupa jednako kao i prema poreznim obveznicima koji samostalno trguju na tržištu.

46. To je načelo priznao i Sud, koji je u području oporezivanja, ali i u drugim područjima koja se ne odnose na oporezivanje, smatrao da je načelo poslovanja po tržišnim uvjetima prikladan kriterij za razlikovanje umjetnih konstrukcija od stvarnih gospodarskih transakcija te u tom kontekstu predstavlja objektivni element s pomoću kojeg je moguće procijeniti je li glavni cilj predmetne transakcije ostvarivanje porezne pogodnosti [16].

[14] Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 109. i navedena sudska praksa).

[15] *Predložak porezne konvencije iz 2017. o porezu na dohodak i imovinu*, čiji je cilj ukidanje dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i imovinu a da se pritom ne stvore mogućnosti neoporezivanja ili smanjenog oporezivanja izbjegavanjem plaćanja poreza ili utajom poreza, u verziji koju je OECD objavio 21. studenoga 2017.

[16] Vidjeti presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 86.), kao i od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 81.).

B. Prvo prethodno pitanje

47. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita protivi li se članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a članku 5. stavku 4. i članku 12. točki (b) UEU-a, kao i pravu na djelotvoran pravni lijek i na pošteno suđenje koje je propisano člankom 47. Povelje.

48. Najprije valja istaknuti da se, u skladu s člankom 5. stavkom 4. UEU-a, načelo proporcionalnosti primjenjuje na „sadržaj i oblik djelovanja Unije”, dok se članak 12. točka (b) UEU-a odnosi na ulogu nacionalnih parlamenata u području poštovanja načela supsidijarnosti. Stoga se u tim odredbama navode načela na kojima se treba temeljiti provedba zakonodavnog postupka Unije, a ne država članica. Sud je u tom pogledu smatrao da ne treba odgovoriti na slično pitanje koje je isti sud koji je uputio zahtjev postavio u drugom, relativno novom predmetu s obzirom na to da se navedene odredbe ne odnose na nacionalna zakonodavstva i nisu primjenjive u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku [17].

49. Nadalje, u odnosu na pravo na djelotvoran pravni lijek predviđen člankom 47. Povelje, ustaljena je sudska praksa da zahtjevi koji proizlaze iz zaštite temeljnih prava obvezuju samo države članice kada provode pravo Unije [18].

50. Člankom 16. stavkom 2. točkom 3. ZKPO-a predviđa se da se korištenjem ili odobravanjem kredita po kamatnoj stopi različitoj od tržišnih kamata u trenutku primitka transakcije, uključujući beskamatne kredite, izbjegava plaćanje poreza. Tom se odredbom bugarskog zakonodavstva ne prenosi direktiva Unije niti se primjenjuje ili izvršava bilo koja druga odredba prava Unije.

51. Zbog istih razloga i s obzirom na članak 51. Povelje, valja smatrati da njezine odredbe nisu primjenjive na takvu odredbu bugarskog poreznog prava kojom se ne provodi pravo Unije.

52. Stoga predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori na način da se članak 5. stavak 4. i članak 12. točka (b) UEU-a, kao i članak 47. Povelje tumače tako da se ne primjenjuju na tumačenje članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a s obzirom na to da potonja odredba ne predstavlja provedbu prava Unije.

C. Drugo prethodno pitanje

53. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti želi znati mogu li isplate kamata iz članka 4. stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49 predstavljati podjelu profita na koju se primjenjuje članak 5. Direktive 2011/96.

54. Što se tiče Direktive 2003/49, podsjećam na to da je njezin cilj, time što provodi usklađivanje u području izravnih poreza kako bi se gospodarskim subjektima omogućilo ostvarivanje koristi od unutarnjeg tržišta, u skladu s njezinim uvodnim izjavama 2. do 4., izbjegavanje dvostrukog oporezivanja isplata kamata izvršenih između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, kao i da se te isplate oporezuju samo jednom u jednoj državi članici, uz zabranu oporezivanja kamata u državi članici njihova izvora na štetu njihova ovlaštenog korisnika [19].

[17] Vidjeti presudu od 25. srpnja 2018., TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, t. 30. do 35.).

[18] Vidjeti presudu od 19. rujna 2013., Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, t. 70. i navedena sudska praksa).

[19] Vidjeti presude od 21. srpnja 2011., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, t. 24., 25. i 28.), kao i od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 85., 86. i 108.).

55. Kao prvo, postavlja se pitanje mogu li fiktivne kamate, kao što su one koje je porezna uprava utvrdila u ovom predmetu, biti obuhvaćene Direktivom 2003/49 te može li ih se smatrati „isplat[ama] kamata” u smislu članka 1. stavka 1. i članka 2. točke (a) te direktive, i to upravo u konkretnom slučaju ovog predmeta, u kojem nije izvršeno nikakvo zasebno plaćanje.

56. Valja naglasiti da se Direktiva 2003/49, kao što o tome svjedoči njezina uvodna izjava 5., primjenjuje na „ispla[te]”. Navodim i da se u toj direktivi, u njezinu članku 1., naslovljenom „Područje primjene i postupak”, jasno utvrđuje „ovlašteni korisnik” u drugoj državi članici koji prima „[i]splat[u] koju vrši” trgovačko društvo sa sjedištem u državi izvora.

57. Iz sudske prakse Suda proizlazi i da, s obzirom na to da se u članku 2. točki (a) Direktive 2003/49 kamate definiraju kao „dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste”, samo „ovlašteni” korisnik može naplatiti kamate koje predstavljaju takva potraživanja i da stoga pojam „ovlašteni korisnik kamata” u smislu te direktive treba tumačiti kao subjekt koji s ekonomskog stajališta „stvarno” ima koristi od kamata „koje su mu isplaćene” i koji stoga njima može slobodno raspolagati [20].

58. Međutim, ako porezna uprava odredi i oporezuje fiktivne kamate koje se odnose na beskamatni zajam [21], zajmodavac ne prima nikakve kamate te ga se stoga, prema mojem mišljenju, ne može smatrati njihovim „ovlaštenim korisnikom”.

59. Kao drugo, naglašavam da, u svakom slučaju, čak i ako se prizna da se fiktivne kamate može smatrati „isplatama kamata” u smislu Direktive 2003/49, te bi isplate, s obzirom na to da se odnose na beskamatni zajam koji dospijeva 60 godina nakon sklapanja ugovora, bile obuhvaćene odstupanjem predviđenim člankom 4. stavkom 1. točkom (d) te direktive, kojim se iz njezina područja primjene isključuju „isplate s osnova dužničkih potraživanja koje ne sadrže odredbu o otplati glavnice ili gdje plaćanje glavnice dospijeva više od 50 godina od datuma izdavanja”. Naime, sporni zajam traje 60 godina, što dovodi do neprimjenjivosti Direktive 2003/49 u ovom slučaju.

60. Kao treće i posljednje, radi iscrpnosti smatram da valja uzeti u obzir i činjenicu da Direktiva 2003/49 ima dvostruki cilj, odnosno, s jedne strane, sprečavanje dvostrukog oporezivanja [22] i, s druge strane, borbu protiv zlouporabe i utaje poreza [23].

61. Stoga, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje prekograničnih isplata kamata, zabranjeno je oporezovati kamate u državi izvora na štetu njihova ovlaštenog korisnika [24]. Međutim, u ovom slučaju ne postoji mogućnost dvostrukog oporezivanja koje bi bilo protivno Direktivi 2003/49 s obzirom na činjenicu da se fiktivne kamate koje je odredila porezna uprava ne mogu oporezovati u Luksemburgu jer ne postoji prijenos iznosa tih kamata u korist društva majke.

62. Što se tiče opasnosti od zlouporabe i utaje poreza, člankom 5. stavkom 1. Direktive 2003/49 ne sprečava se primjena nacionalnih odredbi potrebnih za sprečavanje utaje ili zlouporabe poreza. Napominjem, uostalom, da bi prihvaćanje tumačenja žalitelja u kasacijskom postupku dovelo do prihvaćanja zaobilaženja nacionalnog poreznog zakonodavstva. U praksi bi se time povezanim

[20] Vidjeti presudu od 21. srpnja 2011., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, t. 27.).

[21] Navodim da je cilj određivanja i oporezivanja fiktivnih kamata oporezovati pogodnost koja proizlazi iz beskamatnog zajma u korist zajmoprimca.

[22] Vidjeti uvodne izjave 2. do 4. Direktive 2003/49.

[23] Vidjeti članak 5. Direktive 2003/49.

[24] Vidjeti presudu od 21. srpnja 2011., Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, t. 24., 25. i 28.).

društvima omogućilo da uzimaju zajmove (ili sklapaju druge vrste transakcija unutar grupe) protivno nacionalnom pravu kako bi se potom pozivala na pravo Unije radi izbjegavanja primjene nacionalnog poreznog zakonodavstva (a eventualno i poreza). Međutim, takvo je tumačenje protivno ciljevima te direktive, među kojima je i borba protiv utaje poreza [25].

63. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da odredbe Direktive 2003/49 ne mogu biti primjenjive u predmetu kao što je onaj u glavnom postupku.

64. Stoga predlažem da se na drugo prethodno pitanje odgovori na način da se članak 4. Direktive 2003/49 tumači na način da se njime ne zahtijeva da se isplate kamata, kao što su one iz članka 4. stavka 1. točke (d) te direktive, kvalificiraju kao „podjela profita” obuhvaćena člankom 5. Direktive 2011/96.

D. Treće prethodno pitanje

65. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim pitanjem u biti želi znati jesu li članak 1. stavak 1. točka (b), članak 1. stavak 3. i članak 5. Direktive 2011/96 primjenjivi na isplate po osnovi beskamatnog zajma iz članka 4 stavka 1. točke (d) Direktive 2003/49, koji dospijeva 60 godina nakon sklapanja ugovora o tom zajmu.

66. Što se tiče Direktive 2011/96, podsjećam na to da je njezin cilj izuzeti od poreza po odbitku dividende i druge podjele dobiti koje društva kćeri sa sjedištem u jednoj državi članici plaćaju svojim matičnim društvima sa sjedištem u drugoj državi članici, kao i ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini tog matičnog društva, kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini Unije [26].

67. U tom se smislu člankom 1. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2011/96 predviđa da se ona primjenjuje na „raspodjele dobiti” koje u prekograničnom odnosu društva kćeri izvršavaju svojim matičnim društvima.

68. Napominjem da pojam „raspodjela dobiti” u toj direktivi nije definiran kao takav.

69. Sud je u tom pogledu presudio da država članica rezidentnosti društva legitimno može smatrati kamate koje je to društvo isplatilo društvu majci sa sjedištem u drugoj državi članici podjelom profita [27]. Međutim, taj se zaključak primijenio u kontekstu u kojem je društvo kći stvarno isplatilo kamate u zamjenu za zajam, što nije slučaj u ovom predmetu.

70. Stoga smatram da se fiktivne kamate koje je odredila samo porezna uprava radi oporezivanja transakcije koja se u skladu s nacionalnim pravom smatra skrivenom, ne može smatrati „podjelom profita” u smislu Direktive 2011/96, osobito ako ne postoji stvarna isplata kamata između tih dvaju društava iste grupe.

[25] Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 109. i navedena sudska praksa).

[26] Vidjeti presudu od 2. travnja 2020., GVC Services (Bulgaria) (C-458/18, EU:C:2020:266, t. 31.).

[27] Vidjeti presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 89.).

71. Napominjem i da se, kao i u Direktivi 2003/49, među glavnim ciljevima Direktive 2011/96 navodi sprečavanje dvostrukog oporezivanja te zlouporabe i utaje poreza. U tom pogledu upućujem na rasuđivanje navedeno u točkama 61. i 62. ovog mišljenja koje se primjenjuje *mutatis mutandis* na Direktivu 2011/96.

72. Zbog prethodno navedenih razloga smatram da se Direktiva 2011/96 ne primjenjuje na situaciju kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku.

73. Stoga predlažem da se na treće prethodno pitanje odgovori da Direktivu 2011/96 treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na oporezivanje na izvoru prihoda od kamata po osnovi beskamatnog zajma koji je društvo majka odobrilo svojem društvu kćeri.

E. Četvrto prethodno pitanje

74. Četvrto pitanje ima dva glavna dijela koja valja razlikovati.

75. Prvi dio odnosi se na pitanje je li oporezivanje na izvoru pretpostavljenih isplata kamata beskamatnog zajma u skladu s Direktivom 2003/49 i s izuzećem od poreza po odbitku u skladu s Direktivom 2011/96. U drugom se dijelu postavlja isto pitanje, ali s obzirom na zahtjeve iz članka 49. i članka 63. stavaka 1. i 2. UFEU-a.

76. U tom pogledu, u skladu s novijom presudom koju je Sud (veliko vijeće) donio u spojenim predmetima N Luxembourg 1 i dr. [28], najprije treba razlikovati dva slučaja.

77. U prvom slučaju neprimjenjivost sustava izuzeća od poreza po odbitku predviđenog Direktivom 2003/49 posljedica je utvrđenja postojanja utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. te direktive. U takvom slučaju, društvo rezidentno u državi članici ne može se, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 43. ovog mišljenja, pozivati na slobode zajamčene UFEU-om kako bi dovelo u pitanje nacionalne propise kojima se uređuje oporezivanje kamata isplaćenih društvu rezidentnom u drugoj državi članici. S obzirom na to da Direktiva 2011/96 u svojem članku 1. stavku 2. sadržava odredbu sličnu članku 5. Direktive 2003/49 u pogledu neprimjenjivosti ako postoji utaja ili zlouporaba, smatram da taj slučaj treba primijeniti *mutatis mutandis* na Direktivu 2011/96.

78. U drugom slučaju neprimjenjivost sustava izuzeća od poreza po odbitku predviđenog Direktivom 2003/49 (i po analogiji neprimjenjivost Direktive 2011/96) posljedica je neispunjenja uvjetâ za primjenu tog sustava izuzeća a da međutim nije utvrđeno postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. Direktive 2003/49 (ili članka 1. stavka 2. Direktive 2011/96). U takvom slučaju valja provjeriti moraju li se članak 49. i članak 63. stavci 1. i 2. UFEU-a tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi poput onih iz glavnog postupka u vezi s oporezivanjem navedenih kamata [29].

79. Najprije napominjem da se pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi isključivo na to jesu li članci 195., 200. i 200.a ZKPO-a, kojima se predviđaju načini oporezivanja na izvoru odnosno pravila o postupku ponovne procjene i povrata poreza u korist nerezidenata, u skladu s člankom 49. i člankom 63. stavcima 1. i 2. UFEU-a.

[28] Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 155.).

[29] Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 156.).

80. Međutim, smatram da analizu tog pitanja ne treba ograničiti samo na ranije navedene odredbe nacionalnog prava, nego valja uzeti u obzir cjelokupni bugarski porezni sustav koji se primjenjuje na nerezidentna društva [30]. Stoga predlažem da se u analizu u nastavku uključe članak 16. ZKPO-a (kojim se predviđaju načini oporezivanja nerezidentnih društava u slučaju povrede načela poslovanja po tržišnim uvjetima), kao i članak 199. ZKPO-a (koji se odnosi na poreznu osnovicu poreza po odbitku na dobit nerezidentnih društava) te članak 202.a (kojim se predviđa sustav ponovnog izračuna i povrata poreza po odbitku koji su mogla iskoristiti nerezidentna društva).

81. Naime, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ne smije ograničiti ispitivanje izuzeća određene vrste poreza samo u formalnom smislu, nego treba uzeti u obzir cjelokupni porezni kontekst oporezivanja nerezidentnih društava i stoga provesti sveobuhvatno ispitivanje (u materijalnom smislu) [31].

1. S obzirom na direktive 2003/49 i 2011/96

82. Odgovor na to pitanje s obzirom na direktive 2003/49 i 2011/96 dan je u okviru odgovora koje sam predložio u pogledu drugog i trećeg prethodnog pitanja, u kojima sam zaključio da se one ne primjenjuju na činjenice u ovom slučaju [32].

2. S obzirom na članke 49. i 63. UFEU-a

83. Kako bi se odgovorilo na četvrto pitanje suda koji je uputio zahtjev, najprije valja ispitati protivi li se člancima 49. i 63. UFEU-a nacionalno zakonodavstvo na temelju kojeg se nerezidentnim društvima, za razliku od rezidentnih društava, sustavom koji se na njih automatski primjenjuje ne omogućuje odbitak troškova povezanih s predmetnim zajmom. Ako je to slučaj, valja ispitati može li se takav različit tretman, s jedne strane, ukloniti mehanizmom ponovne procjene i povrata poreza, koji mogu iskoristiti nerezidentna društva, i, s druge strane, opravdati važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju potrebno još i da primjena tog ograničenja bude prikladna za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje.

a) Relevantne odredbe UFEU-a

84. U dijelu u kojem sud koji je uputio zahtjev pita Sud o usklađenosti predmetnog bugarskog zakonodavstva s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana i slobodno kretanje kapitala (članci 49. i 63. UFEU-a), valja se pitati, kao prvo, s obzirom na koju od tih odredbi Ugovora treba ocijeniti to zakonodavstvo.

85. Ističem da pitanja koja se odnose na porezni tretman kamata i dohodaka od kapitala isplaćenih između društava dviju država članica načelno mogu biti obuhvaćena slobodnim kretanjem kapitala [33] i slobodom poslovnog nastana, osobito, kad je riječ o potonjoj slobodi, ako je

[30] Tim se utvrđenjem ne dovodi u pitanje monopol nacionalnog suda u pogledu tumačenja nacionalnog zakonodavstva.

[31] Vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 29. i sljedeće).

[32] Vidjeti točke 53. do 73. ovog mišljenja.

[33] Vidjeti presudu od 3. listopada 2013., Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, t. 14. i navedena sudska praksa).

zajam sklopljen između povezanih društava u kojima društvo iz jedne države članice u kapitalu društva sa sjedištem u drugoj državi članici ima udio koji mu omogućuje izvršavanje određenog utjecaja na odluke tog društva i određivanje njegovih djelatnosti [34].

86. Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li neko nacionalno zakonodavstvo obuhvaćeno jednom ili drugom slobodom kretanja, treba uzeti u obzir predmet zakonodavstva o kojem je riječ [35].

87. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku pak proizlazi da se članak 16. stavak 2. točka 3. ZKPO-a primjenjuje na sve situacije dodjele beskamatnog zajma, a ne samo na povezana društva, i neovisno o veličini udjela društva koje odobrava zajam u kapitalu zajmoprimca. Zbog tog bi se elementa na prvi pogled četvrto prethodno pitanje trebalo ispitati s gledišta slobodnog kretanja kapitala.

88. Međutim, smatram da zbog činjeničnog okvira ovog predmeta predmetni bugarski propis treba ispitati s obzirom na slobodu poslovnog nastana. Naime, osim činjenice da je InterV Investment bio jedini dioničar žalitelja u kasacijskom postupku u trenutku sklapanja ugovora o spornom zajmu, značajke tog zajma, osobito njegovo trajanje te uvjeti povrata, upućuju na to da su taj ugovor mogla sklopiti samo povezana društva. Stoga nedvojbeno postoji odnos međuovisnosti između tih društava na temelju kojeg društvo InterV Investment, s obzirom na veličinu svojeg udjela u kapitalu žalitelja u kasacijskom postupku, ima određen utjecaj na odluke potonjeg žalitelja i koji mu omogućuje određivanje njegovih djelatnosti.

89. Uostalom, takav je pristup u skladu sa sudskom praksom Suda u nizu predmeta u kojima predmetni nacionalni propisi imaju iste značajke kao i bugarsko zakonodavstvo. U tom pogledu napominjem da je Sud u predmetu SGI ispitao, s obzirom na slobodu poslovnog nastana, belgijsko zakonodavstvo koje je poreznoj upravi omogućivalo da na temelju poreza na dohodak u dobit rezidentnog društva uključi fiktivne kamate beskamatnog zajma odobrenog nerezidentnom društvu kćeri jer se, iako se to zakonodavstvo primjenjivalo i na druga društva, a ne samo povezana društva, situacija o kojoj je bila riječ u tom predmetu odnosila na povezana društva [36].

90. Iako smatram da je prikladnije da se četvrto pitanje ispita s obzirom na slobodu poslovnog nastana, predmetni nacionalni propis ipak je moguće ispitati s gledišta slobodnog kretanja kapitala.

91. Međutim, unatoč izboru da se analiza usklađenosti predmetnih nacionalnih mjera provede s obzirom na slobodu poslovnog nastana, isti zaključci kao oni koji su navedeni u nastavku proizlaze i iz analize pitanja s obzirom na slobodno kretanje kapitala. Naime, kao i sloboda poslovnog nastana, slobodno kretanje kapitala zabranjuje mjere koje su takve naravi da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama [37]

[34] Vidjeti presudu od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, t. 47. i navedena sudska praksa).

[35] Vidjeti presudu od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 25. i navedena sudska praksa).

[36] Vidjeti presudu od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 25. do 37.).

[37] Vidjeti presudu od 30. travnja 2020., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, t. 22. i navedena sudska praksa).

92. Konačno, ograničavajući učinci na slobodno kretanje kapitala, pod pretpostavkom da ih proizvodi predmetni nacionalni propis, bili bi neizbježna posljedica moguće prepreke slobodi poslovnog nastana te stoga ne opravdavaju samostalno ispitivanje istog propisa u pogledu članka 63. UFEU-a [38].

b) Uspostavlja li se člancima 195. i 199. ZKPO-a diskriminacija između rezidentnih i nerezidentnih društava?

93. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, cilj je članka 49. UFEU-a društvima zajamčiti korištenje nacionalnim tretmanom u državi članici primateljici te se njime zabranjuje svaka diskriminacija na temelju njihova sjedišta [39], kao i općenito svako neopravdano ograničenje ostvarivanja te slobode [40].

94. Međutim, iz tumačenja članka 16. stavka 2. točke 3. ZKPO-a proizlazi da se ta odredba primjenjuje na svaki odobreni beskamatni zajam, neovisno o činjenici uključuje li samo rezidentna ili i nerezidentna društva. Usto, ne osporava se da se primjenjuje ista porezna stopa od 10 %, neovisno o tome je li zajmodavac rezidentno ili nerezidentno društvo.

95. Iz tumačenja članaka 195. i 199. ZKPO-a pak proizlazi da je različit porezni tretman namijenjen nerezidentnim društvima koja sklapaju takve vrste transakcija. Stoga, iako se fiktivne kamate zajma koji odobrava nerezidentno društvo oporezuju porezom po odbitku koji predstavlja trenutačno i konačno oporezivanje, pri čemu nije moguće odbiti troškove povezane s dodjelom tog zajma, oporezivanje fiktivnih kamata zajma koji odobrava rezidentno društvo ovisi, u okviru oporezivanja porezom na dobit, o njegovoj dobiti ili gubitku, nakon što se uzmu u obzir eventualni troškovi povezani s dodjelom tog zajma.

96. U toj fazi svoje analize naglašavam da sudska praksa Suda obiluje presudama u kojima se ta problematika obrađuje s gledišta slobodnog kretanja kapitala i s gledišta slobode poslovnog nastana. Konkretnije, Sud je u nizu predmeta čije su okolnosti slične onima u glavnom predmetu presudio da nacionalni propis na temelju kojeg se nerezidentnom društvu, putem poreza po odbitku naplaćenog rezidentnom društvu, oporezuju kamate koje mu je potonje društvo isplatilo a da nije moguće odbiti troškove, poput troškova kamata, koji su izravno povezani s predmetnim zajmom, dok je takva mogućnost odbitka priznata rezidentnim društvima koja primaju kamate od drugog rezidentnog društva, predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana [41]. Isti je zaključak izveden u pogledu slobodnog kretanja kapitala [42].

97. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da takva razlika u pogledu načina izračuna poreza može predstavljati ograničenje obuhvaćeno člankom 49. UFEU-a.

98. Međutim, ovaj se predmet razlikuje od tih predmeta po tome što se čini da se bugarskim pravom u članku 202.a ZKPO-a predviđa postupak koji nerezidentnim društvima omogućuje isti porezni tretman kao i rezidentnim društvima. Stoga valja, prije nego što se ispita eventualno

[38] Vidjeti presudu od 10. svibnja 2007., Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, t. 25.).

[39] Vidjeti presudu od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 39. i navedena sudska praksa).

[40] Vidjeti presudu od 20. siječnja 2021., Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, t. 33. i navedena sudska praksa).

[41] Vidjeti presude od 12. lipnja 2003., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, t. 29. i 55.), od 3. listopada 2006., FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, t. 42.) i od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, t. 23.).

[42] Vidjeti presude od 17. rujna 2015., Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 57.), kao i od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 17.).

opravdanje diskriminirajuće mjere uvedene člancima 195. i 199. ZKPO-a, ispitati omogućuje li članak 202.a ZKPO-a uklanjanje prethodno utvrđenog različitog tretmana rezidentnih i nerezidentnih društava.

c) Omogućuje li članak 202.a ZKPO-a uklanjanje diskriminirajuće prirode poreznog sustava koji se na nerezidente primjenjuje u skladu s člancima 195. i 199. tog zakona?

1) Područje primjene članka 202.a ZKPO-a

99. Iz pisanih očitovanja koje su podnijele porezna uprava i bugarska vlada proizlazi da se člankom 202.a ZKPO-a predviđa mehanizam koji nerezidentnim društvima omogućuje da izaberu sustav oporezivanja predviđen za rezidentna društva. Stoga im taj postupak omogućuje da, s jedne strane, odbiju troškove, kao što su troškovi kamata izravno povezani s predmetnim zajmom, i da, s druge strane, u slučaju poslovanja s gubitkom dobiju povrat ili izuzeće od poreza po odbitku.

100. Porezna uprava i bugarska vlada tvrde da, iako je žalitelj u kasacijskom postupku u ovom slučaju izabrao taj sustav, nije oporezovan porezom na dobit u Bugarskoj jer je (u skladu s onim što tvrdi žalitelj u kasacijskom postupku) tijekom predmetnog razdoblja poslovao s gubitkom.

101. Žalitelj u kasacijskom postupku pak dvoji u pogledu prikladnosti postupka predviđenog člankom 202.a ZKPO-a za ublažavanje diskriminacije koja bi postojala čak i kad bi nerezidentno društvo izabralo tu odredbu s obzirom na činjenicu da postupak povrata nije trenutačan.

102. Na temelju pojašnjenja koja su pružili žalitelj u kasacijskom postupku, porezna uprava i bugarska vlada na raspravi, postupak ponovne procjene i povrata predviđen člankom 202.a ZKPO-a može se sažeti na sljedeći način.

103. Postupak predviđen člankom 202.a ZKPO-a ne primjenjuje se automatski. Kako bi se na njega primjenjivao, nerezidentno društvo treba izričito izabrati taj postupak i označiti ga na svojoj poreznoj prijavi. Čak i kad društvo odluči to učiniti, oporezivanje na izvoru provodi se u skladu sa sustavom koji je predviđen člancima 195. i 199. ZKPO-a, odnosno, porez će se obustaviti izravno na izvoru na te bruto prihode. Tek nakon toga nerezidentno društvo može dobiti povrat poreza ako nakon ponovne procjene njegove situacije koju provodi porezna uprava dokaže da je poslovao s gubitkom.

104. Što se tiče trajanja postupka ponovne procjene i povrata predviđenog člankom 202.a ZKPO-a, na raspravi je otkrivena razlika u stajalištima između, s jedne strane, žalitelja u kasacijskom postupku koji tvrdi da taj postupak može biti osobito dugotrajan i, s druge strane, porezne uprave i bugarske vlade koji osporavaju postojanje predugog roka kad je riječ o navedenom postupku.

105. U pogledu opisa sustava povrata poreza koji je predviđen člankom 202.a ZKPO-a potrebno je navesti sljedeća opažanja.

106. Naime, kao prvo, iz zajedničkog tumačenja članka 202.a stavaka 1. do 4. ZKPO-a proizlazi da taj sustav nerezidentnim društvima omogućuje podnošenje zahtjeva za ponovnu procjenu poreza koji je već obustavljen na izvoru u skladu sa sustavom primjenjivim na rezidentna društva. Čini se da se tom odredbom porezni tretman nerezidentnih društava želi uskladiti s poreznim tretmanom društava sa sjedištem u Bugarskoj, ili mu se barem približiti.

107. U tom pogledu napominjem da je Sud već presudio da se pravo na odbitak može ostvariti i nakon naplate poreza po odbitku povratom dijela poreza po odbitku [43].

108. Međutim, valja utvrditi da, neovisno o toj mogućnosti koja se nudi nerezidentnim društvima, i dalje postoji opasnost da rezidentna društva mogu ostvariti poreznu pogodnost. Naime, čini se da iz toga proizlazi da rezidentna društva mogu ostvariti financijsku prednost s obzirom na to da ona u slučaju poslovanja s gubitkom, za razliku od nerezidentnih društava, ne trebaju platiti porez na fiktivne kamate.

109. Konkretnije, za nerezidentno društvo koje posluje s gubitkom, taj „nepovoljniji financijski položaj” odgovara vremenskom odstupanju između datuma oporezivanja na izvoru i datuma povrata preplaćenog poreza koji izvršava porezna uprava.

110. Smatram da opseg financijske prednosti koja proizlazi iz tog različitog tretmana i koja može biti diskriminirajuća uvelike ovisi o nacionalnim postupovnim pravilima, kao i o praksi porezne uprave u provedbi postupka predviđenog člankom 202.a ZKPO-a. Stoga, ako je trajanje postupka ponovnog izračuna i eventualnog povrata dulje od razumnog roka, kao što je to žalitelj u kasacijskom postupku tvrdio na raspravi, financijska prednost koju ostvaruje rezidentno društvo u odnosu na nerezidentno društvo može biti velika i stoga predstavljati diskriminaciju ili prepreku slobodnom kretanju kapitala. Suprotno tomu, ako je taj rok razuman, takva mjera može ublažiti ili ukloniti diskriminaciju između rezidentnih i nerezidentnih društava. Napominjem da bi činjenica da bugarsko zakonodavstvo predviđa zatezne kamate eventualno mogla ublažiti tu financijsku diskriminaciju ako navedeni rok nije predug.

111. U tom pogledu želim naglasiti da se ocjena postojanja eventualnog nepovoljnog tretmana kamata isplaćenih nerezidentnim društvima mora provoditi za svako porezno razdoblje pojedinačno [44].

112. Kao drugo, valja pojasniti i da se, osim pitanja trajanja povrata, u ispitivanju provedbe članka 202.a ZKPO-a trebaju uzeti u obzir svi elementi koji mogu dovesti do različitog tretmana rezidentnih i nerezidentnih društava. Iako se tim člankom nastoji uspostaviti jednako postupanje prema tim dvjema vrstama društava, čime bi se načelno trebala otkloniti nejednaka postupanja (osim prethodno utvrđene financijske prednosti), valja osigurati da njegova provedba ne dovodi do drugih oblika diskriminacije. To je pitanje stoga usko povezano s načinima plaćanja predviđenima bugarskim pravom u području poreza na dobit, uključujući njihovu učestalost i mogućnost odgode plaćanja poreza ili ostvarivanja drugih olakšica koje mogu povećati utvrđenu financijsku prednost. Primjerice, kad bi se bugarskim pravom rezidentnom društvu koje posluje s gubitkom omogućilo da prilagodi ili odgodi oporezivanje za kasnije porezno razdoblje u kojem bi poslovalo s dobitkom, time bi se mogla povećati njegova financijska prednost u odnosu na nerezidentno društvo [45].

[43] Vidjeti presudu od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, t. 42.).

[44] Vidjeti presude od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 41.), kao i od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943, t. 30. i 52.).

[45] Vidjeti presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943, t. 34.).

113. Kao treće i konačno, smatram da će u praksi mjera u kojoj je ta odredba prikladna za ublažavanje te diskriminacije ovisiti i o mogućnosti kojom raspolaže, s jedne strane, nerezidentno društvo u pogledu dokazivanja troškova koji se mogu odbiti, a na koje se poziva i, s druge strane, porezno tijelo države rezidentnosti društva zajmoprimca, u ovom slučaju Bugarske, u pogledu izvršavanja djelotvornog nadzora. U tom pogledu ističem da se ni sud koji je uputio zahtjev ni druge stranke glavnog postupka nisu pozvali na postojanje bilateralnog sporazuma između Velikog Vojvodstva Luksemburga i Republike Bugarske kojim je obuhvaćena ta vrsta situacije.

114. Međutim, postupak kojim se može osigurati nepostojanje diskriminacije u pogledu nerezidentnih društava i pritom poreznim tijelima zajamčiti mogućnost nadzora nad time opravdavaju li nastali troškovi povrat, može se temeljiti samo na suradnji i razmjeni informacija između poreznih tijela dotičnih država članica (ili trećih država). Uostalom, napominjem da je, neovisno o bilateralnim sporazumima sklopljenima između država članica, takva suradnja predviđena i Direktivom 2011/16/EU[46] kojom se, *inter alia*, nastoje izbjeći dvostruko oporezivanje i neoporezivanje koji mogu proizlaziti iz utaje ili zlouporabe[47].

115. Stoga je načelno na sudu koji je uputio zahtjev da s obzirom na prethodno navedena pojašnjenja te postupovna pravila i nacionalnu upravnu praksu u području oporezivanja ispita može li se različitim tretmanom rezidentnih ili nerezidentnih društava koja su primijenila članak 202.a ZKPO-a dodijeliti financijska prednost.

2) Objektivna usporedivost poreznog položaja rezidentnih i nerezidentnih društava

116. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, do diskriminacije može doći samo ako se različita pravila primjenjuju na usporedive situacije ili ako se isto pravilo primjenjuje na različite situacije[48].

117. Što se tiče, najprije, članka 16. ZKPO-a, prilično je jasno da se ta odredba jednako primjenjuje na rezidentna i nerezidentna društva.

118. Međutim, kao što je to prethodno opisano, iako i rezidentna i nerezidentna društva podliježu porezu po odbitku, razlikuju se načini izračuna poreza za te dvije vrste društava. Stoga se bugarskim poreznim zakonodavstvom uspostavlja različit tretman između nerezidentnih društava koja podliježu porezu po odbitku na bruto prihode, na temelju članaka 195. i 199. ZKPO-a (koji predstavlja, osim toga, sustav koji se automatski primjenjuje) i rezidentnih društava koja podliježu porezu po odbitku na neto prihode.

119. Iako je Sud u presudi Truck Center presudio da se različit tretman koji se sastoji u primjeni različitih tehnika oporezivanja ovisno o mjestu rezidentnosti poreznog obveznika odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive[49], valja navesti da su se, za razliku od prethodno navedenog predmeta u kojem je porez po odbitku o kojem je bila riječ naplaćen samo na kamate

[46] Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.)(SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)

[47] Stoga se, kao što o tome svjedoči međunarodna porezna praksa, takvim mehanizmom može spriječiti dvostruko uzimanje u obzir troškova koji se mogu odbiti jer, ako taj mehanizam primijeni prva država, ona može provjeriti poslovne troškove koji su se uzeli u obzir u izračunu poreza koji je plaćen u drugoj državi. Također je uobičajeno da porezna tijela određene države u okviru takvog mehanizma mogu obavijestiti državu rezidentnosti djelomično oporezovanog poreznog obveznika o zahtjevu za povrat koji on podnese.

[48] Vidjeti presudu od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 30.).

[49] Vidjeti presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, t. 41.).

isplaćene nerezidentnim društvima primateljima, u glavnim postupcima na temelju primjenjivog zakonodavstva porezni obveznici rezidenti i porezni obveznici nerezidenti porezom na dividendu oporezivali na isti način, odnosno porezom po odbitku [50].

120. Stoga, u trenutku kad država članica podvrgava istom porezu ne samo rezidentna, nego i nerezidentna društva, za kamate koje primaju od društva sa sjedištem u toj državi, odnosni položaji tih dviju kategorija poreznih obveznika međusobno se približavaju pa porezni tretman tih dviju kategorija mora biti jednak [51].

121. Međutim, valja utvrditi da iz tumačenja članaka 195. i 199. ZKPO-a proizlazi da se financijska prednost koja je dodijeljena rezidentnim društvima ne proširuje na nerezidentna društva. Ipak, taj bi se cilj mogao ostvariti na temelju mogućnosti koja se nudi člankom 202.a ZKPO-a, podložno utvrđenjima iznesenima u točkama 109. do 115. ovog mišljenja.

3) Fakultativna priroda članka 202.a ZKPO-a

122. Prema ustaljenoj sudskoj praksi nacionalni sustav koji ograničava slobodu kretanja može i dalje biti nespojiv s pravom Unije, čak i ako je njegova primjena fakultativna s obzirom na to da učinak postojanja izbora, koji bi eventualno omogućio da jedna situacija bude spojiva s pravom Unije, nije sam po sebi takav da uklanja nezakonitost sustava koji i dalje sadržava mehanizam oporezivanja koji nije spojiv s tim pravom [52].

123. Stoga se postavlja pitanje treba li sustav predviđen člankom 202.a ZKPO-a smatrati fakultativnim, u kojem se slučaju njime ne bi mogli otkloniti diskriminirajući učinci sustava predviđenog člancima 195. i 199. ZKPO-a.

124. Valja pojasniti da je Komisija na raspravi tvrdila da sustav predviđen člankom 202.a ZKPO-a ne treba smatrati fakultativnim s obzirom na sudsku praksu Suda i osobito presude Gielen [53] i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porez na kapitalne dobitke od nekretnina) [54], nego mehanizmom povrata poreza.

125. Napominjem da se ta dva predmeta razlikuju od onog u glavnom postupku prije svega na dvije razine. Najprije, točno je da je, za razliku od predmetnog bugarskog sustava, izbor poreznih obveznika u tim dvama predmetima izravno utjecao na porez koji se na njih primjenjivao. Međutim, u skladu s predmetnim bugarskim sustavom, izbor nerezidentnog društva jednog od dvaju raspoloživih sustava nije bitan jer će ono podlijegati porezu po odbitku na bruto prihode. Tek će se nakon toga njegova porezna situacija ponovno procijeniti te će biti moguć povrat, pod uvjetom da je to društvo izabralo sustav predviđen člankom 202.a ZKPO-a. Valja naglasiti i da, za razliku od ovog predmeta, prethodno navedeni predmeti nisu podneseni u kontekstu eventualne zlouporabe ili utaje poreza.

126. Smatram da se fakultativna priroda članka 202.a ZKPO-a ipak ne može dovesti u pitanje.

50 Vidjeti presudu od 17. rujna 2015., Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 72.).

51 Vidjeti presudu od 8. studenoga 2007., Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, t. 38. i 39.), kao i rješenje od 12. srpnja 2012., Tate & Lyle Investments (C-384/11, neobjavljeno, EU:C:2012:463, t. 31. i 32. te navedena sudska praksa).

52 Vidjeti presudu od 8. lipnja 2016., Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, t. 42. i navedena sudska praksa).

53 Vidjeti presudu od 18. ožujka 2010. (C-440/08, EU:C:2010:148, t. 43. i navedena sudska praksa).

54 Vidjeti presudu od 18. ožujka 2021. (C-388/19, EU:C:2021:212, t. 45.).

127. Stoga, sama činjenica da porezni obveznik ima mogućnost izabrati dva različita sustava, neovisno o poreznom tretmanu koji se u okviru njih na njega primjenjuju, upućuje na njegovu fakultativnu prirodu. To vrijedi tim više kad se, kao što se čini da je slučaj u ovom predmetu, mehanizam koji je nespojiv s pravom Unije automatski primjenjuje u slučaju nepostojanja izbora poreznog obveznika.

128. Smatram i da se činjenicom da mehanizam uspostavljen člankom 202.a ZKPO-a više sliči mehanizmu povrata poreza u okviru oporezivanja na izvoru ne može dovesti u pitanje njegova fakultativna priroda za poreznog obveznika.

d) Opravdanja

129. Posljednje pitanje koje se postavlja jest može li se opravdati različit tretman koji se primjenjuje na nerezidentna društva. Za to je potrebno ispitati (a) nastoji li se bugarskim zakonodavstvom postići legitiman cilj koji je u skladu s Ugovorom te je li ono opravdano važnim razlozima u općem interesu, (b) je li ono prikladno za postizanje zadanog cilja i (c) ne prekoračuje li ono što je nužno za ostvarivanje tog cilja.

130. U tom pogledu porezna uprava i bugarska vlada tvrde da se predmetnim zakonodavstvom odmjereno nastoje postići legitimni politički ciljevi, koji osobito proizlaze iz (1) očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i (2) sprečavanja utaje poreza ili izbjegavanja plaćanja poreza.

1) Opravdanje koje se temelji na očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama

131. Sud je presudio da se uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje među državama članicama može prihvatiti kao opravdanje ograničenja temeljnih sloboda osobito kada se predmetnim sustavom žele spriječiti postupanja koja mogu ugroziti pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti u vezi s djelatnošću koja se obavlja na njezinu području [55].

132. Podsjećam da je taj cilj izraz poreznog suvereniteta država članica. Potonji porezni suverenitet obuhvaća pravo države da štiti svoje porezne prihode, osobito u pogledu dobiti ostvarene na njezinu području (načelo teritorijalnosti) i da svoj porezni sustav uredi autonomno (načelo autonomije) [56].

133. Budući da nije usklađeno, oporezivanje izravnim porezima u trenutačnom je stanju prava Unije u nadležnosti država članica. Na državama članicama je i da sklapanjem konvencija radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili jednostranim mjerama utvrde među sobom kriterije raspodjele ovlasti za oporezivanje [57].

134. Kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica J. Kokott u predmetu N Luxembourg 1 i dr. [58], u situacijama s međunarodnim elementom nije uvijek sigurno hoće li primatelj uredno platiti porez na svoje primitke. U pravilu naime država rezidentnosti primatelja kamata rijetko sazna nešto o njegovim primicima iz inozemstva ako ne postoje funkcionalni sustavi razmjene podataka

[55] Vidjeti presudu od 5. srpnja 2012., SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 45.).

[56] Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Allianzgi-Fonds Aevn (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] Vidjeti presudu od 5. srpnja 2005., D. (C-376/03, EU:C:2005:424, t. 50. i 51. te navedena sudska praksa).

[58] Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

između poreznih uprava. Stoga je oporezivanje po odbitku u državi rezidentnosti dužnika kamata u takvom slučaju posebna tehnika oporezivanja kako bi se u biti osiguralo (minimalno) oporezivanje primatelja kamata.

135. Međutim, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se nacionalno porezno zakonodavstvo, kao što su članci 195. i 199. ZKPO-a, kojim se prilikom oporezivanja nerezidenata uzimaju u obzir bruto prihodi, a da se pritom ne mogu odbiti poslovni troškovi, iako se na rezidente primjenjuje porez na neto prihode nakon odbitka tih troškova, ne može opravdati ciljem očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama [59]. Isto vrijedi ako, neovisno o njezinoj fakultativnoj prirodi, diskriminacija u obliku financijske prednosti u korist rezidentnih društava proizlazi iz primjene članka 202.a ZKPO-a [60].

136. Stoga, prema sudskoj praksi Suda [61], smatram da treba analizirati cjelokupno bugarsko porezno zakonodavstvo primjenjivo na nerezidentna društva, uzimajući u obzir i članak 16. ZKPO-a, na temelju čega ću, s obzirom na ciljeve koji se nastoje postići tom odredbom, ispitati opravdanje koje se temelji na borbi protiv utaje i zlouporabe.

2) Opravdanje koje se temelji na borbi protiv utaje i zlouporabe

137. Sud je već presudio da je borba protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje sloboda kretanja zajamčenih Ugovorom [62].

138. Utvrđenje zlouporabe ovisi o sveukupnoj ocjeni svih okolnosti pojedinog konkretnog slučaja koju trebaju provesti nadležna nacionalna tijela i koju mora biti moguće sudski preispitati [63]. Iako je točno da je na sudu koji je uputio zahtjev da provede tu sveukupnu ocjenu [64], Sud mu ipak može dati korisne smjernice kako bi utvrdio odvijaju li se radnje u okviru uobičajenih trgovačkih transakcija ili služe samo zlouporabi prednosti predviđenih pravom Unije [65].

139. Podsjećam na to da je Sud pojasnio da sama okolnost da rezidentnom društvu zajam osigurava povezano društvo koje je rezident druge države članice, ne može sama po sebi biti temelj za općenitu pretpostavku zlouporabe i opravdati mjeru koja ograničava ostvarivanje temeljne slobode zajamčene UFEU-om [66]. Međutim, valja podsjetiti na to da se porezni obveznik ne može koristiti pravom ili pogodnošću koja proizlazi iz prava Unije kad je predmetna transakcija s ekonomskog stajališta potpuno umjetna i ima za cilj izbjegavanje primjene zakonodavstva dotične države članice [67].

59 Vidjeti sudsku praksu navedenu u točki 96. ovog mišljenja.

60 Vidjeti presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943, t. 34.).

61 Vidjeti presudu od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 29. i sljedeće).

62 Vidjeti presudu od 8. ožujka 2017., Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, t. 65.).

63 Vidjeti presudu od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, t. 41.).

64 Vidjeti presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 59. i navedena sudska praksa).

65 Vidjeti presudu od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, t. 34. i navedena sudska praksa).

66 Vidjeti presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 73. i navedena sudska praksa).

67 Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, t. 109. i navedena sudska praksa).

140. U tom pogledu ističem da je cilj članka 16. ZKPO-a borba protiv utaje poreza prenošenjem načela „poslovanja po tržišnim uvjetima” u bugarsko pravo s obzirom na to da se potonje načelo u međunarodnoj poreznoj praksi i sudskoj praksi Suda priznaje kao prikladan način za izbjegavanje umjetnih manipulacija prekograničnim transakcijama [68].

141. Stoga smatram da, s obzirom na sveukupnu analizu poreznog konteksta u ovom predmetu, porezni tretman predviđen predmetnim propisom i osobito člankom 16. ZKPO-a opravdava opasnost od neoporezivanja koja proizlazi, s jedne strane, iz neoporezivanja prihoda od kamata u državi članici koja bi to oporezivanje trebala provesti (odnosno Veliko Vojvodstvo Luksemburg) s obzirom na obilježja spornog zajma (i konkretno nepostojanje ovlaštenog korisnika kamata s obzirom na to da je riječ o beskamatnom zajmu) i, s druge strane, iz činjenice da žalitelj u kasacijskom postupku do trenutka ponovnog razreza poreza i stoga razdoblja na koje se odnosi ovaj spor sporni zajam nije pretvorio u kapital (te ga se stoga nije moglo oporezovati u Bugarskoj kao ulog u kapitalu) [69]. Stoga smatram da se člankom 16. ZKPO-a kao odredbom „za sprečavanje zlouporaba” može osigurati djelotvorna naplata poreza.

142. Stoga, ako sud koji je uputio zahtjev pri primjeni načela nacionalnog prava u skladu s pravom Unije dođe do zaključka da postoji aranžman koji je zlouporaba, primijenit će se eventualno oporezivanje po odbitku, kao što je ono o kojem je riječ u ovom predmetu. Međutim, tada se pitanje više ne postavlja u ovom slučaju jer je to oporezivanje posljedica zlouporabe i prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda osobe se ne mogu pozivati pravna pravila Unije u svrhu utaje ili zlouporabe [70].

143. Kao što je opisano u točkama 41. do 44. ovog mišljenja, takav je pristup u skladu s međunarodnom poreznom praksom, kao i s pravom Unije te sudskom praksom Suda u području zlouporabe i utaje.

144. Naposljetku navodim da se prethodno rasuđivanje može prihvatiti ne samo ako se legitimni cilj sprečavanja utaje i zlouporabe uzme u obzir zasebno, nego i ako se on ispita zajedno s ciljem očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

145. U tom pogledu naglašavam da je Sud presudio da su ciljevi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i sprečavanja izbjegavanja plaćanja poreza povezani. Naime, Sud je smatrao da ponašanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije, koje nemaju veze s ekonomskom stvarnosti, s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit ostvarenu djelatnostima koje se obavljaju na državnom području, mogu ugroziti pravo država članica da izvršavaju svoje porezne ovlasti u vezi s tim djelatnostima i ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti za oporezivanje među državama članicama [71].

146. Međutim, valja naglasiti da je Sud prihvatio zajedničko uzimanje u obzir tih razloga za opravdanje u vrlo specifičnim situacijama, odnosno kada borba protiv porezne prijevare predstavlja poseban aspekt općeg interesa povezanog s potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama. Na temelju toga Sud je mogao smatrati da se, osobito s obzirom na potrebu očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, unatoč činjenici da se predmetne mjere ne odnose

[68] Vidjeti točku 46. ovog mišljenja.

[69] U tom pogledu podsjećam na to da je zajam pretvoren nakon ponovnog razreza poreza koji je provela porezna uprava.

[70] Vidjeti presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C 255/02, EU:C:2006:121, t. 68.) i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27.).

[71] Vidjeti presudu od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 62.).

posebno na potpuno umjetne konstrukcije bez ikakve veze s ekonomskom stvarnosti, stvorene s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit ostvarenu djelatnostima koje se obavljaju na nacionalnom području, te mjere ipak mogu opravdati [72].

147. S obzirom na ta dva cilja, koji se prije svega odnose na sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza, ali podredno i na potrebu očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama (zajedno s prvim navedenim ciljem), smatram da se propisom kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku nastoje postići legitimni ciljevi koji su u skladu s UFEU-om i koji proizlaze iz važnih razloga u općem interesu te da se njime može zajamčiti ostvarivanje tih ciljeva.

3) Nadzor proporcionalnosti

148. Na kraju se postavlja pitanje je li postupak oporezivanja predviđen bugarskim pravom u okviru utvrđenja zlouporabe ili utaje poreza u skladu s načelom proporcionalnosti.

149. U tom pogledu podsjećam na to da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, radi provjere je li cilj nekog postupka prijevara ili zlouporaba, nadležna nacionalna tijela ne mogu zadovoljiti primjenom općih unaprijed određenih kriterija, nego moraju izvršiti pojedinačnu ocjenu cjelokupnog predmetnog postupka [73].

150. Sud je u tom kontekstu presudio da treba smatrati da nacionalno zakonodavstvo koje se temelji na ispitivanju objektivnih i provjerljivih elemenata za utvrđivanje ima li transakcija narav potpuno umjetne konstrukcije samo u porezne svrhe ne prekoračuje ono što je nužno za sprečavanje zlouporabe kada se, kao prvo, u svakom slučaju u kojem se ne može isključiti postojanje takve konstrukcije, poreznom obvezniku omogućuje da bez pretjeranih administrativnih ograničenja podnese dokaze koji se odnose na moguće poslovne razloge koji su ga mogli navesti da zaključi tu transakciju [74].

151. Kako bi takvo zakonodavstvo i dalje bilo u skladu s načelom proporcionalnosti, potrebno je, kao drugo, kada provjera takvih dokaza dovede do zaključka da predmetna transakcija odgovara potpuno umjetnoj konstrukciji bez stvarnih poslovnih razloga, ponovnu kvalifikaciju kamata isplaćenih kao podjelu profita ograničiti na dio tih kamata koji prelazi ono što bi bilo dogovoreno da između stranaka ili između stranaka i treće osobe ne postoje posebni odnosi [75].

152. U tom pogledu valja navesti da okolnost da je rezidentnom društvu nerezidentno društvo odobrilo zajam pod uvjetima koji ne odgovaraju onomu što su predmetna društva dogovorila u okviru poslovanja po tržišnim uvjetima za državu članicu rezidentnosti društva najmoprimca predstavlja objektivni element koji treće osobe mogu provjeriti kako bi odredile predstavlja li predmetna transakcija, u cijelosti ili djelomično, potpuno umjetnu konstrukciju čiji je glavni cilj izbjeći primjenu poreznog zakonodavstva te države članice [76].

[72] Vidjeti presude od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 58., 59. i 63.), kao i od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 66. i 67.).

[73] Vidjeti presudu od 20. prosinca 2017., Deister Holding i Juhler Holding (C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, t. 62. i navedena sudska praksa).

[74] Vidjeti presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, t. 82.) i rješenje od 23. travnja 2008., Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, t. 84.).

[75] Vidjeti presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 83.).

[76] Vidjeti presudu od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 81.).

153. Osim toga, ističem da se čini da članak 16. ZKPO-a ispunjava i drugi kriterij naveden u sudskoj praksi Suda, na način da se korektivnom poreznom mjerom predviđenom tom odredbom nastoji osigurati da se zajmovi između povezanih društava sklapaju u okolnostima „poslovanja po tržišnim uvjetima” u kojima se ispravlja primjenjiva stopa, pri čemu se osigurava da je ta stopa u skladu s tržišnom stopom za potrebe izračuna neplaćenih kamata.

154. Konačno, što se tiče porezne prakse bugarske uprave, napominjem da se ne čini da je stajalište žalitelja u kasacijskom postupku, prema kojem taj porez treba platiti „na temelju neoborive pretpostavke izbjegavanja plaćanja poreza”, pri čemu se stranke transakcije mogu pozvati na postojanje gospodarskih razloga za njezino sklapanje, potvrđeno člankom 16. ZKPO-a, kojim se svaki ponovni razrez poreza uvjetuje sveukupnom ocjenom dokaza koje je pružio porezni obveznik i dokaza koje je prikupila porezna uprava.

155. U tim okolnostima i podložno provjerama koje sud koji je uputio zahtjev treba provesti u pogledu prethodnih točaka, smatram da postupak ponovnog razreza poreza predviđen člankom 16. ZKPO-a ispunjava uvjete proporcionalnosti utvrđene u sudskoj praksi Suda i ne prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenih ciljeva.

156. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na četvrto pitanje odgovori na način da članak 49. i članak 63. stavke 1. i 2. UFEU-a treba tumačiti na način da im se načelno ne protivi nacionalni propis kojim se na temelju „načela poslovanja po tržišnim uvjetima” i radi borbe protiv utaje poreza predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku na fiktivne kamate koje bi rezidentno društvo kći, kojem je njegovo nerezidentno društvo majka odobrilo beskamatni zajam u skladu s tržišnim uvjetima, bilo dužno platiti potonjem društvu, pod uvjetom da se ponovni razrez poreza predviđen tim propisom temelji na pojedinačnom ispitivanju predmetne transakcije, pri čemu se poreznom obvezniku ostavlja mogućnost podnošenja dokaza o gospodarskim razlozima koji su ga mogli navesti da zaključi tu transakciju.

F. Peto prethodno pitanje

157. Petim se pitanjem želi utvrditi protive li se članku 3. točkama (h) do (j), članku 5. stavku 1. točkama (a) i (b), članku 7. stavku 1. i članku 8. Direktive 2008/7/EZ odredbe nacionalnog prava, kao što su članak 16. stavak 1., članak 16. stavak 2. točka 3. i članak 195. stavak 1. ZKPO-a, koje se odnose na oporezivanje na izvoru prihoda od kamata po osnovi spornog zajma.

158. Najprije, što se tiče Direktive 2008/7, podsjećam na to da je njome provedeno iscrpno usklađivanje slučajeva u kojima države članice mogu prikupljanja kapitala podvrgnuti neizravnim porezima [77] kako bi se u najvećoj mogućoj mjeri uklonili čimbenici koji bi mogli ometati uvjete natjecanja ili spriječiti slobodan protok kapitala i time osigurati pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta [78].

159. U tom se pogledu člankom 5. stavkom 1. točkom (a) te direktive nalaže državama članicama da ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom „neizravnih poreza” s obzirom na „ulaganje kapitala”.

[77] Vidjeti presudu od 19. listopada 2017., Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, t. 27. i navedena sudska praksa).

[78] Vidjeti presudu od 22. travnja 2015., Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, t. 31.).

160. Kako bi se odgovorilo na postavljeno pitanje, najprije valja utvrditi čini li beskamatni zajam, kao što je onaj koji je u ovom slučaju odobrio jedini imatelj udjela u kapitalu društva primatelja, „priljev kapitala” u smislu članka 3. točke (h) Direktive 2008/7.

161. Na to se pitanje može odgovoriti sadržajem prethodno navedene odredbe i sudskom praksom Suda.

162. Tako se člankom 3. točkom (h) Direktive 2008/7 „priljev kapitala” definira kao „povećanje sredstava društva kapitala pružanjem usluga od strane određenog člana, koje ne uključuje povećanje kapitala društva, ali […] koje može povećati vrijednost dionica društva”.

163. Iz sudske prakse Suda također proizlazi da povećanje sredstava načelno obuhvaća sve oblike povećanja imovine društva kapitala [79]. Stoga je Sud istaknuo da dodjela beskamatnog zajma može činiti „priljev kapitala” [80].

164. Konačno, smatram da su obilježja spornog zajma i osobito njegova mogućnost pretvorbe i dugo trajanje dodatni elementi koji upućuju na to da se taj zajam može smatrati „priljevom kapitala”.

165. Što se tiče drugog dijela pitanja, kojim se osobito želi znati je li porez koji se naplaćuje na temelju članaka 16. i 195. ZKPO-a obuhvaćen područjem primjene Direktive 2008/7 i, konkretnije, njezinim člankom 5. stavkom 1. točkom (a), valja napomenuti da se tom odredbom nalaže državama članicama da ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom neizravnih poreza s obzirom na ulaganje kapitala.

166. Međutim, Direktivom 2008/7 državama članicama ne nalaže se da ulaganje kapitala oporezuju bilo kakvim oblikom neizravnih poreza.

167. Kao što je to Sud već presudio, ta se direktiva ne odnosi na izravne poreze, koji su, kao što je to porez na dobit, načelno u nadležnosti država članica, u skladu s pravom Unije [81].

168. Nema nikakve dvojbe da je porez po odbitku o kojem je riječ u glavnom postupku izravni porez na dohodak i da je riječ o obliku poreza na dobit.

169. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na peto prethodno pitanje odgovori da se Direktiva 2008/7 treba tumačiti na način da joj se ne protivi porez po odbitku kao što je onaj o kojem je riječ u ovom predmetu.

G. Šesto prethodno pitanje

170. U svojem šestom i posljednjem pitanju sud koji je uputio zahtjev navodi da se člankom 200. stavkom 2., člankom 200.a stavkom 1. i člankom 200.a stavkom 5. točkom 4. ZKPO-a, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2011., utvrđuje stopa poreza po odbitku od 10 %, dok je maksimalna stopa koja se primjenjivala u odobrenom prijelaznom razdoblju iznosila 5 %. Sud koji je uputio zahtjev pita povređuju li se takvom razlikom načela pravne sigurnosti i legitimnih očekivanja.

[79] Vidjeti presudu od 12. siječnja 2006., Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, t. 34.).

[80] Vidjeti presudu od 17. rujna 2002., Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, t. 18. i navedena sudska praksa).

[81] Vidjeti presudu od 18. siječnja 2001., P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, t. 24. i navedena sudska praksa).

171. Iz analize drugog pitanja iznesene u točkama 54. do 63. ovog mišljenja proizlazi da je beskamatni zajam o kojem je riječ u glavnom postupku obuhvaćen, među ostalim, izuzećem predviđenim člankom 4. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2003/49 i da se ta direktiva ne primjenjuje na činjenice u ovom slučaju.

172. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da je šesto pitanje bespredmetno u okviru spora koji je u tijeku.

V. Zaključak

173. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 5. stavak 4. i članak 12. točku (b) UEU-a, kao i članak 47. Povelje Europske unije o temeljim pravima treba tumačiti na način da se ne primjenjuju na tumačenje članka 16. stavka 2. točke 3. zakona za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava) s obzirom na to da potonja odredba ne predstavlja primjenu prava Unije.

2. Članak 4. Direktive Vijeća 2003/49/EZ, od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica treba tumačiti na način da se njime ne zahtijeva da se isplate kamata, kao što su one iz članka 4. stavka 1. točke (d) te direktive, kvalificiraju kao podjela profita obuhvaćena člankom 5. Direktive 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.

3. Direktivu 2011/96 treba tumačiti na način da se ne primjenjuje na oporezivanje na izvoru prihoda od kamata po osnovi beskamatnog zajma koji je društvo majka odobrilo svojem društvu kćeri

4. Članak 49. i članak 63. stavke 1. i 2. UFEU-a treba tumačiti na način da im se načelno ne protivi nacionalni propis kojim se na temelju „načela poslovanja po tržišnim uvjetima” i radi borbe protiv utaje poreza predviđa oporezivanje u obliku poreza po odbitku na fiktivne kamate koje bi rezidentno društvo kći, kojem je njegovo nerezidentno društvo majka odobrilo beskamatni zajam u skladu s tržišnim uvjetima, bilo dužno platiti potonjem društvu, pod uvjetom da se ponovni razrez poreza predviđen nacionalnim propisom temelji na pojedinačnom ispitivanju predmetne transakcije, pri čemu se poreznom obvezniku ostavlja mogućnost podnošenja dokaza o gospodarskim razlozima koji su ga mogli navesti da zaključi tu transakciju.

5. Direktivu Vijeća 2008/7/EZ, od 12. veljače 2008., od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala treba tumačiti na način da joj se ne protivi porez po odbitku kao što je onaj o kojem je riječ u ovom predmetu.