GENERALINIO ADVOKATO
ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,
pateikta 2021 m. rugsėjo 30 d.[1]

Byla C-257/20

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD
prieš
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,
dalyvaujant
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria

(*Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Bendra apmokestinimo sistema, taikoma palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių – SESV 63 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 49 straipsnis – Įsisteigimo laisvė – Direktyva 2003/49/EB – Palūkanomis ar autoriniu atlyginimu nelaikomi mokėjimai – Paskolų be palūkanų mokėjimai – Direktyva 2011/96/ES – Direktyva 2008/7/EB – Įprastų rinkos sąlygų principas – Nesumokėtų palūkanų apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio – Sukčiavimas, vengimas ir piktnaudžiavimas mokesčių srityje“

I. Įžanga

1. Ši byla susijusi su klausimu, ar pagal Sąjungos teisę draudžiami valstybės narės mokesčių teisės aktai, kuriuose, taikant „įprastų rinkos sąlygų principą“ ir siekiant kovoti su mokesčių vengimu, numatytas fiktyvių palūkanų, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš jos patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, rinkos sąlygomis būtų turėjusi sumokėti šiai patronuojančiajai bendrovei, apmokestinimas prie šaltinio. Taigi šioje byloje kyla klausimas dėl Teisingumo Teismui žinomos problemos – tiesioginių mokesčių srityje priimtų nacionalinės teisės aktų, skirtų „piktnaudžiavimo prevencijai“, suderinamumo su laisvą judėjimą reglamentuojančiomis nuostatomis.

2. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas nagrinėjant Bulgarijos mokesčių bylą dėl paskolos be palūkanų, kuri gali būti konvertuojama į kapitalo įnašą; ją Bulgarijoje įsteigtai bendrovei *Viva Telecom Bulgaria* (toliau – pareiškėja) suteikė jos vienintelė akcininkė, Liuksemburge įsteigta bendrovė *InterV Investment Sàrl* (toliau – *InterV Investment*).

[1] Originalo kalba: prancūzų.

3. Šioje byloje Teisingumo Teismas turės priimti sprendimą dėl nacionalinės mokesčių teisės aktų, kuriais siekiama kovoti su sukčiavimu, suderinamumo su Sąjungos pirmine ir antrine teise labai opioje srityje, susijusioje su grupės viduje sudarytų sandorių apmokestinimu Europos Sąjungoje.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Bulgarijos Respublikos stojimas į Europos Sąjungą

4. Protokolo dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos [2] 20 straipsnyje ir Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų [3] 23 straipsnyje, susijusiuose su pereinamojo laikotarpio priemonėmis, nustatyta, kad šio protokolo ir šio akto VI prieduose išvardytos priemonės Bulgarijos Respublikai taikomos tuose prieduose nustatytomis sąlygomis.

5. Minėtų priedų – atitinkamai „Protokolo 20 straipsnyje nurodytas sąrašas: pereinamojo laikotarpio priemonės – Bulgarija“ ir „Stojimo akto 23 straipsnyje nurodytas sąrašas: pereinamojo laikotarpio priemonės – Bulgarija“ – 6 skirsnių „Mokesčiai“ 3 punktuose nurodyta Direktyva 2003/49/EB [4] su pakeitimais, padarytais Direktyva 2004/76/EB [5], ir patikslinta:

„Bulgarijai leidžiama iki 2014 m. gruodžio 31 d. netaikyti [Direktyvos 2003/49] 1 straipsnio nuostatų. Šiuo pereinamuoju laikotarpiu mokesčio, taikomo palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotai bendrovei arba valstybės narės asocijuotos bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai kitoje valstybėje narėje, norma iki 2010 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 10 %, o visais paskesniais metais iki 2014 m. gruodžio 31 d. – 5 %.“

2. Direktyva 2003/49

6. Direktyvos 2003/49 2 ir 4 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(2) Šio reikalavimo šiuo metu nėra laikomasi palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimo srityje; nacionaliniai mokesčių įstatymai, suporuoti, kur reikia, su dvišalėmis ar daugiašalėmis sutartimis, gali ne visada užtikrinti dvigubo apmokestinimo pašalinimą, o jų taikymas dažnai reikalauja varginančių administracinių formalumų ir sukelia pinigų srautų problemas susijusioms bendrovėms.

<…>

[2] OL L 157, 2005, p. 29.

[3] OL L 157, 2005, p. 203, toliau – Stojimo aktas.

[4] 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

[5] 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva, iš dalies keičianti Direktyvą 2003/49 (OL L 157, 2004, p. 106; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 23).

(4) Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje šalyje, kur jie susidarė, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant [prie šaltinio] ar apskaičiuojant, yra tinkamiausias būdas, kaip pašalinti minėtus formalumus ir problemas ir užtikrinti vienodą apmokestinimą nacionaliniams ir tarptautiniams sandoriams; ypač svarbu panaikinti tokius mokesčius, kai tokie mokėjimai atliekami tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių bei jų nuolatinių buveinių.“

7. Šios direktyvos 1 straipsnyje „Taikymo sritis ir tvarka“ numatyta:

„1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai, susidarantys valstybėje narėje, atleidžiami nuo bet kokių tokiems mokėjimams uždedamų [taikomų] mokesčių toje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant [prie šaltinio] ar apskaičiuojant, su sąlyga, kad palūkanų ar autorinio atlyginimo tikrasis savininkas yra kitos valstybės narės bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės bendrovės arba kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės atliktas mokėjimas laikomas susidariusiu toje valstybėje narėje, toliau – šaltinio valstybė.

<…>

4. Valstybės narės bendrovė laikoma tikruoju palūkanų ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar įgaliotas pasirašantysis, kito asmens naudai.

<…>“

8. Minėtos direktyvos 2 straipsnio „Palūkanų ir autorinio atlyginimo apibrėžimas“ a punkte nurodyta:

„Šioje direktyvoje:

terminas „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne [teisę gauti pelno dalį], o būtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas; delspinigiai už pavėluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis.“

9. Tos pačios direktyvos 4 straipsnyje „Palūkanomis ar autoriniu atlyginimu nelaikomi mokėjimai“ nustatyta:

„1. Šaltinio valstybė neprivalo užtikrinti šios direktyvos teikiamų privilegijų tokiais atvejais:

a) mokėjimams, kurie, remiantis šaltinio valstybės įstatymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu [grąžinimu];

<…>

d) mokėjimams iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos.

2. Jei dėl ypatingų santykių tarp palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtojo ir tikrojo savininko arba tarp jų abiejų ir kokio nors kito asmens palūkanų ar autorinio atlyginimo suma yra didesnė už sumą, dėl kurios mokėtojas ir tikrasis savininkas būtų susitarę, jei tokių santykių nebūtų, tai šios direktyvos nuostatos taikomos nebent tik pastarajai sumai.“

10. Direktyvos 2003/49 5 straipsnyje „Sukčiavimas ir piktnaudžiavimas“ nurodyta:

„1. Ši direktyva neužkerta kelio nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, būtinų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui.

2. Jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas, valstybės narės gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti ją taikyti.“

3. Direktyva 2008/7/EB

11. Direktyvos 2008/7/EB[6] 3 straipsnyje „Kapitalo įnašai“ nurodyta:

„Šios direktyvos tikslais ir laikantis 4 straipsnio, toliau nurodyti sandoriai laikomi „kapitalo įnašais“:

<…>

h) kapitalo bendrovės turto padidėjimas dėl jos dalyvio teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau pakinta teisių bendrovėje struktūra arba gali padidėti bendrovės akcijų (dalių) vertė;

i) kapitalo bendrovės paimta paskola, jeigu kreditorius turi teisę į bendrovės pelno dalį;

j) kapitalo bendrovės paimta paskola iš dalyvio arba dalyvio sutuoktinio ar vaiko, arba iš trečiosios šalies, jeigu ją garantuoja dalyvis, su sąlyga, kad tokių paskolų funkcija tokia, kaip bendrovės kapitalo padidinimo.“

12. Šios direktyvos 5 straipsnio „Sandoriai, kuriems netaikomi netiesioginiai mokesčiai“ 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkamais už:

a) kapitalo įnašus;

b) paskolas arba teikiamas paslaugas, kurios yra kapitalo įnašų dalis;

<…>“

[6] 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių] (OL L 46, 2008, p. 11).

4. Direktyva 2011/96/ES

13. Direktyvos 2011/96/ES[7] 3–5 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(3) šia direktyva siekiama neapmokestinti dukterinių [patronuojamųjų] bendrovių patronuojančio[sioms] bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios[ios] bendrovės lygiu;

(4) tam, kad Sąjungoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones. Šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Dėl to būtina numatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;

(5) taip grupuojant įmones gali susidaryti patronuojančių[jų] ir dukterinių [patronuojamųjų] bendrovių grupės.“

14. Šios direktyvos 1 straipsnyje nurodyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

<…>

b) pelno, kurį tos valstybės narės bendrovės perduoda kitose valstybėse narėse esančioms savo dukterinėms bendrovėms [kitų valstybių narių įmonėms, kurių patronuojamosios įmonės jos yra], paskirstymui;

<…>

2. Valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.

3. Taikant 2 dalį darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

4. Ši direktyva nekliudo taikyti nacionalinių arba sutartimis paremtų nuostatų, kurios būtinos siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui, mokestiniam sukčiavimui arba piktnaudžiavimui.“

[7] 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms [patronuojamosioms] bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8), iš dalies pakeista 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121 (OL L 21, 2015, p. 1) (toliau – Direktyva 2011/96).

15. Minėtos direktyvos 5 straipsnyje nurodyta:

„Iš pelno, kurį dukterinė [patronuojamoji] bendrovė paskirsto savo patronuojančia[jai] bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

B. Bulgarijos teisė

16. *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Pelno mokesčio įstatymas)[8] (toliau – ZKPO) 1 straipsnio 4 punkte nustatyta:

„Šiuo įstatymu reglamentuojamas jame nurodytų pajamų, kurias Bulgarijos Respublikoje gavo juridiniai asmenys rezidentai arba nerezidentai, apmokestinimas.“

17. ZKPO 5 straipsnyje nustatyta:

„1. Pelnas apmokestinamas įmonių pelno mokesčiu.

2. Šiame įstatyme nurodytų juridinių asmenų rezidentų ar nerezidentų pajamos apmokestinamos mokesčiu, kuris išskaičiuojamas prie šaltinio.“

18. ZKPO 12 straipsnio 5 dalyje nurodyta:

„Kai juridiniai asmenys rezidentai, individualią veiklą vykdantys asmenys rezidentai arba juridiniai asmenys nerezidentai ar individualią veiklą vykdantys asmenys nerezidentai gauna pajamas, turėdami nuolatinę buveinę ar konkrečią įsisteigimo vietą šalyje, arba kai jas juridiniams asmenims nerezidentams išmoka fiziniai asmenys rezidentai arba fiziniai asmenys nerezidentai, turintys konkrečią įsisteigimo vietą šalyje, nacionalinės kilmės pajamomis laikomos tokios pajamos:

1) palūkanos, įskaitant įtrauktąsias į finansinės nuomos įmokas.

<…>“

19. ZKPO 16 straipsnyje „Mokesčių vengimas“ numatyta:

„1. (<…> galioja nuo 2010 m. sausio 1 d.) Kai vienas ar daugiau sandorių, įskaitant sandorius tarp nesusijusių asmenų, sudaromi tokiomis sąlygomis, dėl kurių atsiranda mokesčių vengimas, mokesčio bazė nustatoma neatsižvelgiant į šiuos sandorius, tam tikras jų sąlygas ar jų teisinę formą, tačiau atsižvelgiama į mokesčio bazę, kuri būtų gauta, jei įprastas tokios rūšies sandoris būtų sudarytas rinkos kaina ir siekiant to paties ekonominio rezultato, tačiau nevengiant mokesčių.

2. Mokesčių vengimas taip pat suprantamas kaip:

<…>

[8] DV, Nr. 105, 2006 m. gruodžio 22 d.

3) kreditų gavimas arba suteikimas taikant palūkanų normą, kuri skiriasi nuo rinkos normos sandorio sudarymo metu, įskaitant paskolas be palūkanų ar kitą laikiną nemokamą finansinę pagalbą, taip pat kredito panaikinimą arba su veikla nesusijusių kreditų grąžinimą savo sąskaita;

<…>“

20. ZKPO 20 straipsnyje „Mokesčio tarifas“ nustatyta:

„Įmonių pelno mokesčio tarifas yra 10 %.“

21. ZKPO trečioje dalyje „Apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio“ yra, be kita ko, 195–202a straipsniai.

22. ZKPO 195 straipsnyje „Asmenų nerezidentų apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio“ numatyta:

„1. (<…> galioja nuo 2011 m. sausio 1 d.) Juridinių asmenų nerezidentų iš nacionalinių šaltinių gautos pajamos <…> apmokestinamos galutiniu mokesčiu prie šaltinio.

2. 1 dalyje numatytą mokestį prie šaltinio išskaito juridiniai asmenys rezidentai <…>, išmokantys pajamas juridiniams asmenims nerezidentams <…>

<…>

6. Mokestis prie šaltinio netaikomas:

<…>

3) (<…> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) pajamoms iš palūkanų ir iš atlyginimų už autorių teises ir licencijas 7–12 dalyse nurodytomis sąlygomis;

<…>

7. (<…> galioja nuo 2015 m. sausio 1 d.) Pajamoms iš palūkanų ir iš atlyginimų už autorių teises ir licencijas netaikomas mokestis prie šaltinio, jei yra įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos:

<…>

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

1) pajamoms, kurios yra pelno paskirstymas arba kapitalo grąžinimas;

<…>

4) pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos grąžinimo arba kai grąžinimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos;

<…>

7) pajamoms iš sandorių, kurių pagrindinis motyvas arba vienas iš pagrindinių motyvų yra mokesčių vengimas ar apmokestinimo panaikinimas.“

23. ZKPO 199 straipsnio „Mokesčio bazė, taikoma apmokestinant prie šaltinio asmenų nerezidentų pajamas“ 1 dalyje nurodyta:

„Mokesčio bazė, taikoma nustatant mokestį prie šaltinio 195 straipsnio 1 dalyje nurodytoms pajamoms, atitinka šių pajamų bendrą sumą. <…>“

24. Nuo 2011 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos ZKPO 200 straipsnio „Mokesčio tarifas“ 2 dalyje buvo nustatyta:

„<…> 195 straipsnyje nurodyto pelno mokesčio tarifas yra 10 %, išskyrus 200a straipsnyje nustatytus atvejus.“

25. Nuo 2015 m. sausio 1 d. ši nuostata buvo iš dalies pakeista taip:

„<…> 195 straipsnyje nurodyto pelno mokesčio tarifas yra 10 %.“

26. Nuo 2011 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos ZKPO 200a straipsnyje, iš dalies pakeistame ir papildytame nuo 2014 m. sausio 1 d., iki jo panaikinimo nuo 2015 m. sausio 1 d. buvo numatyta:

„1. Pajamoms iš palūkanų ir iš atlyginimų už autorių teises ir licencijas taikomas mokesčio tarifas yra 5 %, jei įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos;

<…>

5. 1–4 dalys netaikomos:

1) pajamoms, kurios yra pelno paskirstymas arba kapitalo grąžinimas;

<…>

4) pajamoms iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos grąžinimo arba kai grąžinimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos;

<…>“

27. Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos 202a straipsnio „Mokesčio prie šaltinio perskaičiavimas“ 1–4 dalyse nustatyta [9]:

„1. <…> Juridinis asmuo nerezidentas, kuris yra Europos Sąjungos valstybės narės arba kitos Europos ekonominės erdvės valstybės rezidentas mokesčių tikslais, turi teisę pasirinkti mokesčio prie šaltinio perskaičiavimą, taikomą 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms. Kai asmuo nerezidentas pasirenka mokesčio prie šaltinio perskaičiavimą, šis taikomas visoms 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms, kurias jis gavo finansiniais metais.

[9] Šios nuostatos turinį nurodė ne prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o mokesčių administratorius (iš dalies) ir Bulgarijos vyriausybė (visą) savo rašytinėse pastabose.

2. Kai asmuo nerezidentas pasirenka mokesčio prie šaltinio, taikomo jo gautoms pajamoms, perskaičiavimą, perskaičiuotas mokestis yra lygus pelno mokesčiui, kuris būtų mokėtinas nuo šių pajamų, jeigu jas gautų juridinis asmuo rezidentas. Jeigu asmuo nerezidentas patyrė išlaidų, susijusių su pajamomis, kaip tai suprantama pagal pirmąjį sakinį, už kurias būtų reikėję mokėti išlaidų mokestį, jeigu jas būtų patyręs juridinis asmuo rezidentas, perskaičiuota mokesčio suma padidinama šiuo mokesčiu.

3. Kai 195 straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio prie šaltinio suma viršija pagal 2 dalį perskaičiuoto mokesčio sumą, skirtumas turi būti grąžintas iki 195 straipsnio 1 dalyje numatyto mokesčio prie šaltinio sumos, kurios asmuo nerezidentas negali atskaityti iš mokesčio, mokėtino jo rezidavimo valstybėje.

4. Pateiktoje metinėje mokesčių deklaracijoje nurodoma, ar pasirenkamas mokesčio prie šaltinio perskaičiavimas. Nerezidentas pateikia savo mokesčių deklaraciją *Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia* [Nacionalinės pajamų agentūros Sofijos miesto teritorinės direkcijos direktorius, Bulgarija] iki kitų metų, einančių po pajamų gavimo metų, gruodžio 31 d.“

III. Pagrindinė byla, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

28. 2013 m. lapkričio 22 d. pareiškėja, kaip paskolos gavėja, su savo vienintele akcininke, t. y. *InterV Investment*, sudarė paskolos sutartį, pagal kurią pastaroji, kaip paskolos davėja, suteikė jai konvertuojamą paskolą be palūkanų, kurios terminas turėjo sueiti po 60 metų nuo šios sutarties įsigaliojimo dienos (toliau – ginčijama paskola). Minėtoje sutartyje buvo numatyta, kad paskolos gavėjo pareiga grąžinti paskolą išnyksta bet kuriuo momentu po finansavimo suteikimo dienos, jei paskolos gavėjas nuspręstų padidinti savo kapitalą įnašu, kurio dydis atitinka pagal sutartį mokėtiną sumą.

29. 2017 m. spalio 16 d. sprendimu *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinės pajamų agentūros teritorinė direkcija, Bulgarija) (toliau – mokesčių administratorius) atliko pareiškėjos mokesčių perskaičiavimą ir pagal ZKPO 195 straipsnio 2 dalį nurodė jai sumokėti mokestį prie šaltinio už tam tikras pajamas iš palūkanų, sumokėtas *InterV Investment* laikotarpiu nuo 2014 m. vasario 14 d. iki 2015 m. kovo 31 d.

30. Nustatęs, kad mokestinio patikrinimo dieną ginčijama paskola nebuvo konvertuota į kapitalą[10] ir kad paskolos gavėjas šios paskolos negrąžino ir nesumokėjo palūkanų, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad egzistuoja sandoris, dėl kurio atsiranda „mokesčių vengimas“, kaip tai suprantama pagal ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą, – šioje nuostatoje kaip toks vengimas kvalifikuojamas paskolų gavimas ar suteikimas taikant palūkanų normą, kuri skiriasi nuo rinkos normos sandorio sudarymo metu, įskaitant paskolas be palūkanų. Mokesčių administratorius savo sprendime nustatė paskolai taikytiną rinkos palūkanų normą, kad apskaičiuotų paskolos gavėjo nesumokėtas palūkanas, ir pritaikė šioms palūkanoms 10 % mokestį prie šaltinio.

31. 2019 m. kovo 29 d. sprendimu *Administrativen sad Sofia* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija), kuriam pareiškėja padavė skundą dėl ginčijamo sprendimo teisėtumo, šį skundą atmetė ir nusprendė, kad ginčijama paskola yra šios bendrovės finansinis turtas, iš kurio buvo gautas pelnas dėl palūkanų nesumokėjimo, o paskolos davėjas savo ruožtu patyrė ekonominių

[10] Šis konvertavimas įvyko 2018 m. spalio 31 d.

nuostolių dėl šių negautų palūkanų. Šio teismo teigimu, pasiskolinta suma buvo panaudota tam tikroms paskolos gavėjo finansinėms prievolėms, nurodytoms paskolos sutartyje, padengti, todėl ji nelaikytina nuosavo kapitalo dalimi.

32. Pareiškėja padavė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija), prašydama panaikinti šį sprendimą.

33. Grįsdama šį skundą pareiškėja nurodė, jog mokestis prie šaltinio buvo atskaitytas nuo pajamų iš fiktyvių palūkanų, neatsižvelgiant į tai, kad buvo įrodytas ekonominis motyvas suteikti paskolą be palūkanų. Ji taip pat teigia, kad neturėjo išteklių mokėti palūkanas už ginčijamą paskolą ir kad sutarties dėl šios paskolos sudarymo dieną *InterV Investment* buvo vienintelė kapitalo savininkė. Be to, ji teigė, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai, nes pagal šią nuostatą paskolos be palūkanų šalims neleidžiama įrodyti, kad egzistuoja pagrįsti ekonominiai paskolos suteikimo motyvai.

34. Papildomai pareiškėja pažymi, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta galimybe, leidžiančia valstybėms narėms į šios direktyvos taikymo sritį neįtraukti paskolų palūkanų, kurias jos mokestiniu požiūriu laiko pajamomis iš nuosavo kapitalo priemonių, todėl taikytina Direktyva 2011/96, susijusi su šios rūšies pajamomis. Pagal šios direktyvos 5 straipsnį mokestis prie šaltinio netaikomas pelnui, kurį patronuojamoji bendrovė rezidentė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei nerezidentei. Jis taip pat pridūrė, kad ginčijama paskola yra kapitalo įnašas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h–j punktus, kuris pagal šios direktyvos 5 straipsnį neturėtų būti apmokestinamas jokiu netiesioginiu mokesčiu.

35. Šiomis aplinkybėmis *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar proporcingumo principui pagal [ESS] 5 straipsnio 4 dalį ir 12 straipsnio b punktą ir teisei į veiksmingą teisinę gynybą pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos [toliau – Chartija] 47 straipsnį prieštarauja nacionalinės teisės nuostata, kaip antai [ZKPO] 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas?

2. Ar mokamos palūkanos pagal Direktyvos [2003/49] 4 straipsnio 1 dalies d punktą laikomos paskirstytuoju pelnu, kuriam taikomas Direktyvos [2011/96] 5 straipsnis?

3. Ar mokėjimams už beprocentę paskolą, patenkančią į Direktyvos [2003/49] 4 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo sritį, kurios apmokėjimo terminas yra 60 metų po sutarties sudarymo, taikytinas Direktyvos [2011/96] 1 straipsnio 1 dalies b punktas, 3 dalis ir 5 straipsnis?

4. Ar [SESV] 49 straipsniui ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalims, Direktyvos [2011/96] 1 straipsnio 1 dalies b punktui, 3 daliai ir 5 straipsniui bei Direktyvos [2003/49] 4 straipsnio 1 dalies d punktui prieštarauja nacionalinės nuostatos, kaip antai ZKPO 195 straipsnio 1 dalis, 200 straipsnio 2 dalis ir <…> 200a straipsnio 1 dalis bei 5 dalies 4 punktas (panaikintas), kurios galiojo nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2015 m. sausio 1 d., ir ZKPO 195 straipsnio 1 dalis, 6 dalies 3 punktas bei 11 dalies 4 punktas, kurie galiojo nuo 2015 m. sausio 1 d.[?] [Be to, ar pagal šias Sąjungos nuostatas leidžiama] mokesčių praktika,

pagal kurią nesumokėtos palūkanos už beprocentę paskolą, kurią rezidentei patronuojamajai bendrovei suteikė patronuojančioji bendrovė, įsisteigusi kitoje valstybėje narėje, ir kurios apmokėjimo terminas yra 60 metų skaičiuojant nuo 2013 m. lapkričio 22 d., turi būti apmokestinamos mokesčiu prie pajamų šaltinio?

5. Ar Direktyvos [2008/7] 3 straipsnio h–j punktams, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktams, 7 straipsnio 1 daliai ir 8 straipsniui prieštarauja nacionalinės nuostatos, kaip antai ZPKO 16 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies 3 punktas ir 195 straipsnio 1 dalis dėl fiktyvių pajamų iš palūkanų, gautų pagal beprocentę paskolą, rezidentei patronuojamajai bendrovei suteiktą kitoje valstybėje narėje įsisteigusios patronuojančiosios bendrovės, kuri yra vienintelė paskolos gavėjos akcininkė, apmokestinimo mokesčiu prie pajamų šaltinio?

6. Ar 2011 m., dar nepasibaigus [Stojimo] akto VI priedo skirsnio „Mokesčiai“ 3 punkte nustatytam pereinamajam laikotarpiui, perkėlus Direktyvą [2003/49] į nacionalinę teisę ZKPO 200 straipsnio 2 dalimi ir 200a straipsnio 1 dalimi bei 5 dalies 4 punktu, kuriuose nustatomas 10 % mokesčio tarifas vietoje [Stojimo akte ir protokole] numatyto didžiausio 5 % tarifo, pažeidžiamas teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas?“

36. Rašytines pastabas pateikė pareiškėja, mokesčių administratorius, Bulgarijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios šalys taip pat buvo išklausytos per 2021 m. birželio 30 d. įvykusį posėdį.

IV. Analizė

A. Pirminės pastabos

37. Savo šešiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar mokestis prie šaltinio prieštarauja, pirma, pirminei Sąjungos teisei, kylančiai iš ESS 5 straipsnio 4 dalies ir 12 straipsnio b punkto, Chartijos 47 straipsnio ir SESV 49 ir 63 straipsnių (pirmasis ir ketvirtasis klausimai), ir (arba), antra, Sąjungos antrinei teisei, išplaukiančiai atitinkamai iš Direktyvos 2003/49 (antrasis, trečiasis, ketvirtasis ir šeštasis klausimai), Direktyvos 2011/96 (antrasis, trečiasis ir ketvirtasis klausimai) ir Direktyvos 2008/7 (penktasis klausimas).

38. Prieš pradedant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimų teisinę analizę reikia pateikti toliau nurodytas pirmines pastabas.

1. Valstybių narių suverenitetas mokesčių srityje ir Sąjungos teisė

39. Primenu, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai ir nėra reikalaujama suderinto šio apmokestinimo vertinimo, valstybės narės vis dėlto turi naudotis šia kompetencija, laikydamosi Sąjungos teisės [11]. Šioje jurisprudencijoje taip pat pripažįstama, kad nuostatomis, susijusiomis su Sutartyse numatytomis laisvėmis, ribojamos valstybės narės teisės nustatyti kitų valstybių narių piliečių pajamų, gaunamų iš veiklos apmokestinančios valstybės narės teritorijoje, apmokestinimo sąlygas ir tvarką [12].

[11] Žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 29 punktas).

[12] Žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 24 punktas).

40. Taip pat reikia pažymėti, kad nors valstybės narės turi autonomiją, kiek tai susiję su sukčiavimo konstatavimu, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog tam, kad būtų laikoma, kad nacionalinės teisės aktu siekiama išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo, juo turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūčių tokiems veiksmams, kuriems būdingas visiškai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, turint tikslą neteisėtai pasinaudoti mokesčių lengvata [13].

2. Tarptautinė mokesčių praktika ir Sąjungos teisė

a) Piktnaudžiavimo prevencijai skirtos nuostatos

41. Ketinimas išvengti dvigubo apmokestinimo ir kartu nesukurti situacijų, kai dėl mokesčių vengimo arba sukčiavimo atsirastų galimybė nemokėti mokesčių arba juos sumažinti, visų pirma pasinaudojant palankiausių mokestinių priemonių pasirinkimo mechanizmais, yra tarptautiniu lygmeniu siekiamas mokesčių politikos tikslas.

42. Tai ypač būdinga tarptautinėms konvencijoms mokesčių srityje, kuriose būna įtvirtintos „piktnaudžiavimo prevencijai“ skirtos nuostatos, siekiant, kad sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atveju būtų netaikomos normos, suteikiančios tam tikrų teisių mokesčių mokėtojui. Tokios sutarčių nuostatos, kaip matyti iš šios bylos, buvo pakartotos tiek Sąjungos, tiek kelių valstybių narių nacionalinės teisės sistemose.

43. Šiuo klausimu primenu, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją mokesčių mokėtojas neturėtų pasinaudoti teise ar nauda, kylančia iš Sąjungos teisės, jei aptariamas sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo [14].

44. Taip pat pažymiu, kad direktyvų 2003/49 ir 2011/96, dėl kurių pateikti prejudiciniai klausimai, bendras tikslas yra užkirsti kelią mokesčių vengimui ir jos leidžia valstybėms narėms ne tik imtis priemonių, būtinų tokio pobūdžio sukčiavimo prevencijai, bet ir panaikinti šių direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti jas taikyti sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejais.

b) Įprastų rinkos sąlygų principas

45. „Įprastų rinkos sąlygų principo“ (*arm's length principle*), kuris, be kita ko, įtvirtintas Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės apmokestinimo sutarties [15], atspindinčios organizacijos narių susitarimą, 9 straipsnyje, tikslas – užtikrinti, kad įmonių grupėje veikiantys mokesčių mokėtojai būtų vertinami taip pat, kaip ir savarankiškai rinkoje prekiaujantys mokesčių mokėtojai, kiek tai susiję su bendrąja bendrovių apmokestinimo tvarka.

[13] Žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Deister Holding ir Juhler Holding* (C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 60 punktas).

[14] Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 109 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[15] 2017 m. EBPO pavyzdinė sutartis dėl pajamų ir turto apmokestinimo, kuria siekiama išvengti dvigubo pajamų ir pelno apmokestinimo nesukuriant neapmokestinimo ar mažesnio apmokestinimo situacijų dėl mokesčių vengimo ar sukčiavimo, 2017 m. lapkričio 21 d. EBPO paskelbta redakcija.

46. Šį principą taip pat pripažino Teisingumo Teismas, kuris tiek apmokestinimo, tiek kitose su mokesčiais nesusijusiose srityse nusprendė, kad įprastų rinkos sąlygų principas yra tinkamas kriterijus atskirti dirbtinius darinius nuo realių ekonominių sandorių ir šiomis aplinkybėmis yra objektyvus elementas, kuriuo remiantis galima įvertinti, ar pagrindinis nagrinėjamo sandorio tikslas yra gauti mokesčių lengvatą [16].

B. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

47. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas prieštarauja ESS 5 straipsnio 4 daliai ir 12 straipsnio b punktui, taip pat Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintai teisei į veiksmingą teisinę gynybą ir teisingą bylos nagrinėjimą.

48. Pirmiausia reikia pažymėti, kad pagal ESS 5 straipsnio 4 dalį proporcingumo principas taikomas „Sąjungos veiksmų turin[iui] ir form[ai]“, o ESS 12 straipsnio b punktas susijęs su nacionalinių parlamentų vaidmeniu subsidiarumo principo laikymosi srityje. Taigi šiose nuostatose įtvirtinti principai, kuriais turi būti vadovaujamasi įgyvendinant Sąjungos, o ne valstybių narių teisėkūros procedūrą. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog į panašų klausimą, kurį tas pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas uždavė kitoje palyginti neseniai nagrinėtoje byloje, atsakyti nereikia, nes minėtos nuostatos nėra susijusios su nacionalinės teisės aktais ir netaikytinos tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje [17].

49. Be to, kalbant apie Chartijos 47 straipsnyje numatytą teisę į veiksmingą teisinę gynybą, pažymėtina, kad iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad reikalavimai, kylantys iš pagrindinių teisių apsaugos, privalomi valstybėms narėms tik tais atvejais, kai jos įgyvendina Sąjungos teisę [18].

50. ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkte numatyta, kad kreditų gavimas arba suteikimas taikant palūkanų normą, kuri skiriasi nuo rinkos normos sandorio sudarymo metu, įskaitant paskolas be palūkanų, laikomi mokesčių vengimu. Šia Bulgarijos teisės nuostata nei perkeliama Sąjungos direktyva, nei taikoma kokia nors kita Sąjungos teisės nuostata.

51. Dėl tų pačių priežasčių ir atsižvelgiant į Chartijos 51 straipsnį reikia konstatuoti, kad Chartijos nuostatos netaikomos tokiai Bulgarijos mokesčių teisės nuostatai, kuria nėra įgyvendinama Sąjungos teisė.

52. Taigi siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip, kad ESS 5 straipsnio 4 dalis ir 12 straipsnio b punktas bei Chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie netaikomi aiškinant ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą, nes pastarąja nuostata nėra įgyvendinama Sąjungos teisė.

[16] Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 86 punktas) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81 punktas).

[17] Žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimą *TTL* (C-553/16, EU:C:2018:604, 30–35 punktai).

[18] Žr. 2013 m. rugsėjo 19 d. Sprendimą *Betriu Montull* (C-5/12, EU:C:2013:571, 70 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

C. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

53. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar palūkanų mokėjimai, nurodyti Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkte, gali būti laikomi pelno paskirstymu, patenkančiu į Direktyvos 2011/96 5 straipsnio taikymo sritį.

54. Dėl Direktyvos 2003/49 primenu, jog iš šios direktyvos, kurios tikslas yra tiesioginių mokesčių suderinimas tam, kad ūkio subjektai galėtų pasinaudoti vidaus rinka, 2–4 konstatuojamųjų dalių matyti, jog ja siekiama panaikinti palūkanų mokėjimų, atliekamų tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų asocijuotų bendrovių, dvigubą apmokestinimą ir apmokestinti tokius mokėjimus vieną kartą vienoje valstybėje narėje, uždraudžiant palūkanų apmokestinimą kilmės valstybėje jų tikrojo savininko nenaudai [19].

55. Pirma, kyla klausimas, ar fiktyvioms palūkanoms, kokias nustatė mokesčių administratorius šioje byloje, gali būti taikoma Direktyva 2003/49 ir jos gali būti laikomos „palūkanų mokėjimais“, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalį ir 2 straipsnio a punktą, tokiu ypatingu atveju, kaip nagrinėjamoje byloje, kai nebuvo atlikta jokio atskiro mokėjimo.

56. Reikia pabrėžti, kad Direktyva 2003/49, kaip matyti iš jos 5 konstatuojamosios dalies, taikoma „mokėjimams“. Taip pat pažymiu, kad šios direktyvos 1 straipsnyje „Taikymo sritis ir tvarka“ aiškiai nurodytas „palūkanų savininkas“, esantis kitoje valstybėje narėje, kuris gauna šaltinio valstybėje įsisteigusios bendrovės „atliktą mokėjimą“.

57. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti: kadangi Direktyvos 2003/49 2 straipsnio a punkte palūkanos apibrėžtos kaip „pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų“, tik „tikrasis“ savininkas gali gauti palūkanas, sudarančias pajamas iš tokių skolinių reikalavimų, todėl sąvoka „tikrasis palūkanų savininkas“, kaip ji suprantama pagal šią direktyvą, turi būti aiškinama kaip reiškianti subjektą, kuris ekonominiu požiūriu „faktiškai“ gauna „jam išmokėtas“ palūkanas ir kuris dėl to turi teisę laisvai nuspręsti, kaip jas panaudoti [20].

58. Vis dėlto, kai mokesčių administratorius nustato ir apmokestina fiktyvias palūkanas, susijusias su paskola be palūkanų [21], paskolos davėjas negauna jokių palūkanų, todėl, mano nuomone, negali būti laikomas jų „tikruoju savininku“.

59. Antra, pabrėžiu, jog bet kuriuo atveju, net darant prielaidą, kad fiktyvios palūkanos gali būti laikomos „palūkanų mokėjimais“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2003/49, šiems mokėjimams, kiek jie susiję su paskola be palūkanų, kurios mokėjimo terminas sueina po 60 metų nuo išdavimo, taikytina šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta išimtis, pagal kurią ši direktyva neapima „mokėjim[ų] iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos“. Ginčijamos paskolos trukmė buvo 60 metų, todėl Direktyva 2003/49 šioje byloje netaikytina.

[19] Žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimą *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 24, 25 ir 28 punktai) ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 85, 86 ir 108 punktai).

[20] Žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimą *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 27 punktas).

[21] Pažymiu, kad fiktyvių palūkanų nustatymu ir apmokestinimu siekiama apmokestinti naudą, kurią paskolos gavėjas gauna iš paskolos be palūkanų.

60. Galiausiai, trečia, išsamumo sumetimais konstatuoju, jog taip pat reikia atsižvelgti į tai, kad Direktyva 2003/49 siekiama dviejų tikslų, t. y. pirma, išvengti dvigubo apmokestinimo [22] ir, antra, kovoti su piktnaudžiavimu ir sukčiavimu mokesčių srityje [23].

61. Taigi, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, kiek tai susiję su tarpvalstybiniais palūkanų mokėjimais, draudžiama apmokestinti palūkanas kilmės valstybėje jų tikrojo savininko nenaudai [24]. Tačiau nagrinėjamu atveju nėra dvigubo apmokestinimo tikimybės, kuri galėtų prieštarauti Direktyvai 2003/49, nes mokesčių administratoriaus nustatytos fiktyvios palūkanos negali būti apmokestintos Liuksemburge, kadangi šios sumos nepervedamos patronuojančiai bendrovei.

62. Kalbant apie piktnaudžiavimo ir sukčiavimo mokesčių srityje riziką, pažymėtina, kad pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnio 1 dalį nedraudžiama taikyti nacionalinių nuostatų, būtinų sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijai. Be to, pažymiu, kad sutikus su pareiškėjos aiškinimu būtų pritarta nacionalinės mokesčių teisės aktų vengimui. Praktiškai tai leistų susijusioms bendrovėms sudaryti paskolų sutartis (arba sudaryti kitų rūšių sandorius grupės viduje) pažeidžiant nacionalinę teisę tam, kad paskui būtų pasiremta Sąjungos teise siekiant išvengti nacionalinės mokesčių teisės aktų (o galbūt ir mokesčio) taikymo. Tačiau toks aiškinimas prieštarautų šios direktyvos tikslams, įskaitant kovą su sukčiavimu mokesčių srityje [25].

63. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad Direktyvos 2003/49 nuostatos negali būti taikomos tokioje byloje, kaip pagrindinė.

64. Siūlau į antrąjį prejudicinį klausimą atsakyti: Direktyvos 2003/49 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nereikalaujama, kad palūkanų mokėjimai, kaip antai nurodyti šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punkte, būtų laikomi „pelno paskirstymu“, kuriam taikomas Direktyvos 2011/96 5 straipsnis.

D. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

65. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 1 dalies b punktas, 3 dalis ir 5 straipsnis taikomi mokėjimams, susijusiems su paskola be palūkanų, kurios mokėjimo terminas sueina po 60 metų nuo jos sudarymo ir kuriai taikomas Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punktas.

66. Dėl Direktyvos 2011/96 primenu, kad jos tikslas yra atleisti nuo mokesčio prie šaltinio dividendus ir kitą pelną, kurį vienoje valstybėje narėje įsisteigusios patronuojamosios bendrovės paskirsto jų patronuojančiajai bendrovei, įsisteigusiai kitoje valstybėje narėje, ir panaikinti šių pajamų dvigubą apmokestinimą šios patronuojančiosios bendrovės lygiu tam, kad būtų palengvintas bendrovių grupavimas Sąjungoje [26].

22 Žr. Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojamąsias dalis.

23 Žr. Direktyvos 2003/49 5 straipsnį.

24 Žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimą *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 24, 25 ir 28 punktai).

25 Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 109 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

26 Žr. 2020 m. balandžio 2 d. Sprendimą *GVC Services (Bulgaria)* (C-458/18, EU:C:2020:266, 31 punktas).

67. Tam Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad ji taikoma „pelno paskirstymui“, kurį patronuojamoji bendrovė atlieka savo patronuojančiajai bendrovei, kai jos yra skirtingose valstybėse.

68. Pažymiu, kad pati sąvoka „pelno paskirstymas“ šioje direktyvoje neapibrėžta.

69. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bendrovės rezidavimo valstybė gali teisėtai laikyti paskirstytuoju pelnu palūkanas, kurias ši bendrovė išmokėjo kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiai bendrovei[27]. Tačiau ši išvada buvo taikoma aplinkybėmis, kai patronuojamoji bendrovė faktiškai sumokėjo palūkanas kaip atlygį už paskolą, o šioje byloje taip nėra.

70. Manau, kad fiktyvios palūkanos, mokesčių administratoriaus nustatytos tik tam, kad būtų apmokestintas sandoris, kuris pagal nacionalinę teisę laikomas paslėptu susitarimu, negali būti laikomos „pelno paskirstymu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2011/96, nes, be kita ko, faktinis palūkanų mokėjimas tarp šių dviejų tos pačios grupės bendrovių nebuvo atliktas.

71. Taip pat pažymiu, kad, kaip ir Direktyvos 2003/49 atveju, tarp pagrindinių Direktyvos 2011/96 tikslų yra tiek dvigubo apmokestinimo, tiek piktnaudžiavimo ir sukčiavimo mokesčių srityje prevencija. Šiuo klausimu remiuosi šios išvados 61 ir 62 punktuose išdėstytais argumentais, kurie *mutatis mutandis* taikomi Direktyvai 2011/96.

72. Dėl nurodytų priežasčių manau, kad Direktyva 2011/96 netaikytina tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje.

73. Taigi į trečiąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti: Direktyva 2011/96 turi būti aiškinama taip, kad ji netaikoma apmokestinant prie šaltinio fiktyvias pajamas iš palūkanų, susijusias su patronuojančiosios bendrovės jos patronuojamajai bendrovei suteikta paskola be palūkanų.

E. Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo

74. Ketvirtąjį klausimą sudaro dvi pagrindinės dalys, kurias reikia atskirti.

75. Pirma dalis susijusi su klausimu, ar tariamo paskolos palūkanų mokėjimo apmokestinimas prie šaltinio atitinka Direktyvą 2003/49 ir atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio pagal Direktyvą 2011/96. Antroje dalyje keliamas tas pats klausimas, tačiau atsižvelgiant į SESV 49 straipsnio ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalių reikalavimus.

76. Šiuo klausimu, kaip nusprendė Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) neseniai priimtame sprendime sujungtose bylose *N Luxembourg 1 ir kt.*[28], visų pirma reikia atskirti dvi prielaidas.

77. Pirmoji prielaida yra tai, kad Direktyvoje 2003/49 numatytos atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio tvarkos netaikymą lemia sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo konstatavimas, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 5 straipsnį. Esant tokiai prielaidai, vienos valstybės narės bendrovė rezidentė, kaip matyti iš šios išvados 43 punkte primintos jurisprudencijos, negali reikalauti leisti pasinaudoti ESV sutartimi garantuojamomis laisvėmis tam, kad užginčytų nacionalinės teisės nuostatas, reglamentuojančias palūkanų, sumokėtų kitos valstybės narės

[27] Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 89 punktas).

[28] Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 155 punktas).

bendrovei rezidentei, apmokestinimą. Atsižvelgdamas į tai, kad
Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 2 dalyje yra nuostata, panaši į Direktyvos 2003/49 5 straipsnį, kiek tai susiję su jos netaikymu sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atveju, manau, kad ši prielaida *mutatis mutandis* turi būti taikoma Direktyvai 2011/96.

78. Antroji prielaida yra ta, kad Direktyvoje 2003/49 numatytos atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio tvarkos netaikymą (ir pagal analogiją – Direktyvos 2011/96 netaikymą) lemia tai, jog neįvykdytos šios atleidimo tvarkos taikymo sąlygos, tačiau nekonstatavus sukčiavimo ar piktnaudžiavimo buvimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 5 straipsnį (arba Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 2 dalį). Esant tokiai prielaidai, reikia patikrinti, ar SESV 49 straipsnis ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, susijusios su minėtų palūkanų apmokestinimu [29].

79. Pirmiausia pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs tik su tuo, ar su SESV 49 straipsniu ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalimis suderinami ZKPO 195, 200 ir 200a straipsniai, kuriuose numatytos atitinkamai mokesčio prie šaltinio atskaitymo tvarka ir mokesčio perskaičiavimo bei grąžinimo nerezidentams procedūra.

80. Vis dėlto manau, kad nagrinėjant šį klausimą reikia atsižvelgti ne tik į pirma minėtas nacionalinės teisės nuostatas, bet ir į visą Bulgarijos mokesčių sistemą, taikomą bendrovėms nerezidentėms [30]. Taigi į toliau pateiktą analizę siūlau įtraukti tiek ZKPO 16 straipsnį (kuriame numatyta bendrovių nerezidenčių apmokestinimo tvarka, kai pažeidžiamas įprastų rinkos sąlygų principas), tiek ZKPO 199 straipsnį (kuris susijęs su bendrovių nerezidenčių pajamų apmokestinimo mokesčiu prie šaltinio baze) ir 202a straipsnį (numatančiame mokesčio prie šaltinio perskaičiavimo ir grąžinimo tvarką, kuria gali pasinaudoti bendrovės nerezidentės).

81. Iš tiesų iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atleidimą nuo tam tikros rūšies mokesčio reikia nagrinėti ne tik išimtinai formaliu požiūriu, bet ir atsižvelgti į bendrą bendrovių nerezidenčių apmokestinimo kontekstą, taigi atlikti išsamų tyrimą (materialiniu požiūriu) [31].

1. Dėl direktyvų 2003/49 ir 2011/96

82. Atsakymas į šį klausimą, kiek tai susiję su direktyvomis 2003/49 ir 2011/96, buvo pateiktas atsakant į antrąjį ir trečiąjį prejudicinius klausimus, – padariau išvadą, kad šios bylos aplinkybėms jos netaikytinos [32].

2. Dėl SESV 49 ir 63 straipsnių

83. Siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ketvirtąjį klausimą, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar SESV 49 ir 63 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovėms nerezidentėms automatiškai taikoma tvarka neleidžia joms atskaityti su nagrinėjama paskola susijusių išlaidų, skirtingai nei bendrovėms rezidentėms. Jei taip, reikia išnagrinėti, ar toks skirtingas vertinimas, pirma, gali būti pašalintas taikant mokesčio

[29] Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 156 punktas).

[30] Ši išvada nepažeidžia nacionalinio teismo išimtinės teisės aiškinti nacionalinės teisės aktus.

[31] Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 29 ir paskesni punktai).

[32] Žr. šios išvados 53–73 punktus.

perskaičiavimo ir grąžinimo mechanizmą, kuriuo gali pasinaudoti bendrovės nerezidentės, ir, antra, ar jis gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju dar reikia, kad šio apribojimo taikymas būtų tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti.

a) Dėl reikšmingų ESV sutarties nuostatų

84. Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar nagrinėjami Bulgarijos teisės aktai suderinami su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve ir laisvu kapitalo judėjimu (SESV 49 ir 63 straipsniai), pirmiausia reikia iškelti klausimą, į kurią iš šių Sutarties nuostatų atsižvelgti vertinant šiuos teisės aktus.

85. Pažymiu, kad iš esmės klausimų dėl mokestinio vertinimo, taikomo palūkanų ir pajamų iš kapitalo mokėjimams tarp dviejų valstybių narių bendrovių, gali kilti tiek dėl laisvo kapitalo judėjimo [33], tiek dėl įsisteigimo laisvės, be kita ko, kiek tai susiję su pastarąja laisve, kai paskolos sutartį sudaro susijusios bendrovės, iš kurių viena bendrovė, esanti vienoje valstybėje narėje, turi kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, ir tai jai leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams bei lemti jos veiklą [34].

86. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos arba kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamų teisės aktų dalyką [35].

87. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas taikomas visais, o ne tik susijusių bendrovių atvejais, kai suteikiamos paskolos be palūkanų, ir neatsižvelgiant į tai, kokią dalį paskolos gavėjo kapitalo turi paskolą suteikianti bendrovė. Iš pirmo žvilgsnio tai turėtų reikšti, kad ketvirtąjį prejudicinį klausimą reikėtų nagrinėti laisvo kapitalo judėjimo aspektu.

88. Vis dėlto manau, kad, atsižvelgiant į šios bylos faktines aplinkybes, atitinkamos Bulgarijos teisės nuostatos turi būti nagrinėjamos įsisteigimo laisvės kontekste. Iš tiesų, be to, kad ginčijamos paskolos sutarties sudarymo metu *InterV Investment* buvo vienintelė pareiškėjos akcininkė, šios paskolos požymiai, visų pirma jos trukmė ir grąžinimo sąlygos, rodo, kad ją buvo galima suteikti tik tarp susijusių bendrovių. Taigi nėra jokių abejonių, kad tarp šių bendrovių yra tarpusavio priklausomybės ryšys, dėl kurio *InterV Investment*, atsižvelgiant į jos turimą pareiškėjos kapitalo dalį, gali daryti aiškią įtaką pastarosios sprendimams ir lemti jos veiklą.

89. Be to, toks požiūris atitiktų Teisingumo Teismo jurisprudenciją įvairiose bylose, kuriose nagrinėti nacionalinės teisės aktai turėjo bendrų bruožų su Bulgarijos teisės aktais. Šiuo klausimu pažymiu, kad byloje *SGI* Teisingumo Teismas Belgijos teisės aktus, – pagal kuriuos mokesčių administratorius galėjo pelno mokesčio tikslais vėl įtraukti į bendrovės rezidentės pelną fiktyvias palūkanas už paskolą be palūkanų, suteiktą patronuojamajai bendrovei nerezidentei, – nagrinėjo atsižvelgdamas į įsisteigimo laisvę, nes, nors šie teisės aktai buvo taikomi ne tik susijusioms bendrovėms, toje byloje nagrinėta situacija buvo susiklosčiusi tarp susijusių bendrovių [36].

33 Žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimą *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 14 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

34 Žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 47 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

35 Žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 25 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

36 Žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 25–37 punktai).

90. Nors esu linkęs manyti, kad ketvirtąjį klausimą labiau tiktų nagrinėti atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę, visiškai įmanoma, kad aptariamos nacionalinės teisės nuostatos būtų nagrinėjamos atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą.

91. Vis dėlto, nepaisant pasirinkimo analizuoti nagrinėjamų nacionalinių priemonių suderinamumą su įsisteigimo laisve, analizuojant klausimą laisvo kapitalo judėjimo atžvilgiu būtų padarytos tos pačios išvados, kaip pateiktos toliau. Iš tiesų, kaip ir įsisteigimo laisvės atveju, atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą draudžiamos priemonės, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse [37].

92. Galiausiai, darant prielaidą, kad nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos riboja laisvą kapitalo judėjimą, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė, todėl nepateisina atskiro tų pačių teisės aktų nagrinėjimo SESV 63 straipsnio atžvilgiu [38].

b) Ar ZKPO 195 ir 199 straipsniai įtvirtina diskriminaciją tarp bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių?

93. Remiantis suformuota jurisprudencija, SESV 49 straipsniu siekiama užtikrinti, kad bendrovės priimančiojoje valstybėje narėje būtų vertinamos kaip nacionalinės teisės subjektai, ir draudžiama bet kokia diskriminacija dėl jų buveinės vietos [39] bei apskritai bet koks nepateisinamas naudojimosi šia laisve apribojimas [40].

94. Iš ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkto matyti, kad ši nuostata taikoma bet kokiai be palūkanų sudarytai paskolai, neatsižvelgiant į tai, ar ji susijusi tik su bendrovėmis rezidentėmis, ar ir su bendrovėmis nerezidentėmis. Be to, neginčijama, kad taikomas toks pats 10 % mokesčio tarifas, nesvarbu, ar paskolos davėjas yra bendrovė rezidentė, ar bendrovė nerezidentė.

95. Vis dėlto iš ZKPO 195 ir 199 straipsnių teksto išplaukia, kad bendrovėms nerezidentėms, kurios sudaro tokių rūšių sandorius, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas. Taigi, kai paskolą suteikia bendrovė nerezidentė, fiktyvios palūkanos apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, ir tai yra tiesioginis ir galutinis apmokestinimas, nesant galimybės atskaityti su šios paskolos suteikimu susijusių išlaidų, o tuo atveju, kai paskolą suteikia bendrovė rezidentė, fiktyvių palūkanų apmokestinimas, taikant pelno mokestį, priklauso nuo šios bendrovės pelno ar nuostolio, atsižvelgus į galimas su paskola susijusias išlaidas.

96. Šiame analizės etape norėčiau pabrėžti, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra gausu sprendimų, kuriuose buvo nagrinėta ši problema tiek laisvo kapitalo judėjimo, tiek įsisteigimo laisvės požiūriu. Konkrečiau kalbant, keliose bylose, kurių faktinės aplinkybės panašios į pagrindinę bylą, Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, – pagal kuriuos, taikant bendrovės rezidentės išskaičiuojamą mokestį prie šaltinio, šios bendrovės bendrovei nerezidentei išmokėtos palūkanos apmokestinamos nesant galimybės atskaityti išlaidų, kaip antai palūkanų išlaidų, tiesiogiai susijusių su nagrinėjama paskola, nors tokia atskaitymo galimybė

37 Žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimą *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutartį *Lasertec* (C-492/04, EU:C:2007:273, 25 punktas).

39 Žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimą *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 39 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

40 Žr. 2021 m. sausio 20 d. Sprendimą *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 33 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

suteikta bendrovėms rezidentėms, gaunančioms palūkanas iš kitos bendrovės rezidentės, – sudaro įsisteigimo laisvės apribojimą [41]. Tokia pati išvada buvo padaryta ir dėl laisvo kapitalo judėjimo [42].

97. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad toks mokesčio apskaičiavimo tvarkos skirtumas gali būti laikomas apribojimu, kuriam taikomas SESV 49 straipsnis.

98. Vis dėlto ši byla skiriasi nuo tų bylų, nes atrodo, kad Bulgarijos teisėje pagal ZKPO 202a straipsnį yra numatyta procedūra, leidžianti bendrovėms nerezidentėms taikyti tokį patį mokestinį vertinimą kaip ir bendrovėms rezidentėms. Taigi prieš nagrinėjant ZKPO 195 ir 199 straipsniuose nustatytos diskriminacinės priemonės galimą pateisinimą reikia išnagrinėti, ar šio įstatymo 202a straipsnis leidžia pašalinti pirma konstatuotą skirtingą bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių vertinimą.

c) Ar ZKPO 202a straipsnis leidžia pašalinti apmokestinimo tvarkos, taikomos nerezidentams pagal šio įstatymo 195 ir 199 straipsnius, diskriminacinius požymius?

1) ZKPO 202a straipsnio taikymo sritis

99. Iš mokesčių administratoriaus ir Bulgarijos vyriausybės pateiktų rašytinių pastabų išplaukia, kad ZKPO 202a straipsnyje numatytas mechanizmas, leidžiantis bendrovėms nerezidentėms pasirinkti bendrovėms rezidentėms taikomą apmokestinimo tvarką. Taigi ši procedūra leidžia joms, pirma, atskaityti išlaidas, kaip antai palūkanų išlaidas, tiesiogiai susijusias su nagrinėjamos paskolos suteikimo veikla, ir, antra, susigrąžinti mokestį prie šaltinio arba būti atleistoms nuo šio mokesčio, jei bendrovė yra nuostolinga.

100. Bulgarijos mokesčių administratorius ir Bulgarijos vyriausybė teigia, kad jei nagrinėjamu atveju pareiškėja būtų pasirinkusi šią tvarką, Bulgarijoje ji nebūtų buvusi apmokestinta pelno mokesčiu, nes (remiantis tuo, ką teigia pareiškėja) jos padėtis nagrinėjamu laikotarpiu buvo nuostolinga.

101. Savo ruožtu pareiškėja abejoja tuo, ar ZKPO 202a straipsnyje numatytos procedūros taikymas gali sumažinti diskriminaciją, kuri išliktų, net jei įmonė nerezidentė būtų pasirinkusi šią nuostatą, nes grąžinimo procedūra nevykdoma nedelsiant.

102. Remiantis patikslinimais, kuriuos per posėdį pateikė pareiškėja, mokesčių administratorius ir Bulgarijos vyriausybė, ZKPO 202 straipsnyje numatyta perskaičiavimo ir grąžinimo procedūra gali būti apibendrinta taip, kaip nurodyta toliau.

103. ZKPO 202a straipsnyje numatyta procedūra netaikoma automatiškai. Kad galėtų ja pasinaudoti, bendrovė nerezidentė turi aiškiai pasirinkti šią procedūrą, nurodydama tai savo mokesčių deklaracijoje. Net jei bendrovė nuspręstų pasirinkti šią procedūrą, mokestis prie šaltinio būtų apskaičiuotas pagal ZKPO 195 ir 199 straipsniuose numatytą tvarką, t. y. mokestis

[41] Žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimą *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 29 ir 55 punktai), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 42 punktas) ir 2007 m. vasario 15 d. Sprendimą *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, 23 punktas).

[42] Žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 57 punktas) ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 17 punktas).

būtų tiesiogiai išskaičiuotas prie šaltinio remiantis jos bendrosiomis pajamomis. Tik vėliau bendrovė nerezidentė galėtų pasinaudoti mokesčio grąžinimu, jei, mokesčių administratoriui iš naujo įvertinus jos situaciją, būtų įrodyta, kad bendrovės padėtis yra nuostolinga.

104. Dėl ZKPO 202a straipsnyje numatytos perskaičiavimo ir grąžinimo procedūros trukmės per posėdį paaiškėjo, kad yra nesutarimų, pirma, tarp pareiškėjos, kuri teigia, kad ši procedūra gali būti itin ilga, ir, antra, mokesčių administratoriaus ir Bulgarijos vyriausybės, kurie nesutinka, kad šios procedūros trukmė pernelyg ilga.

105. Dėl ZKPO 202a straipsnyje numatytos mokesčio grąžinimo tvarkos apibūdinimo reikia pateikti toliau nurodytas pastabas.

106. Pirma, iš kartu skaitomų ZKPO 202a straipsnio 1–4 dalių matyti, kad ši tvarka bendrovėms nerezidentėms iš esmės leidžia pateikti prašymą perskaičiuoti jau sumokėtą mokestį prie šaltinio pagal bendrovėms rezidentėms taikomą tvarką. Atrodo, kad šia nuostata siekiama suvienodinti arba bent jau suderinti bendrovių nerezidenčių ir Bulgarijoje įsteigtų bendrovių mokestinį vertinimą.

107. Šiuo klausimu pažymėtina, jog Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad teisė į atskaitą taip pat gali būti įgyvendinta grąžinant prie šaltinio išskaičiuoto mokesčio dalį [43].

108. Vis dėlto reikia konstatuoti, kad, nepaisant tokios bendrovėms nerezidentėms suteiktos galimybės, išlieka pavojus, kad bendrovėms rezidentėms gali būti suteiktas tam tikras pranašumas mokesčių atžvilgiu. Iš tiesų atrodo, kad dėl tokios tvarkos bendrovės rezidentės galėtų įgyti su apyvartinėmis lėšomis susijusį pranašumą, nes būdamos nuostolingos jos neturėtų mokėti fiktyvių palūkanų mokesčio, priešingai nei bendrovės nerezidentės.

109. Konkrečiau kalbant, ši „mažiau palanki [nuostolingos bendrovės nerezidentės] padėtis apyvartinių lėšų atžvilgiu“ atitinka laiko skirtumą nuo mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo dienos iki dienos, kai mokesčių administratorius sugrąžina mokesčio permoką.

110. Manau, jog su apyvartinėmis lėšomis susijusio pranašumo, kuris išplaukia iš šio skirtingo vertinimo ir kuris gali būti laikomas diskriminaciniu veiksniu, mastas yra glaudžiai susijęs su nacionalinėmis procesinėmis taisyklėmis ir mokesčių administratoriaus praktika įgyvendinant ZKPO 202a straipsnyje numatytą procedūrą. Taigi, jei perskaičiavimo ir galimo grąžinimo procedūros trukmė viršija protingą terminą, kaip per posėdį teigė pareiškėja, su apyvartinėmis lėšomis susijęs pranašumas, kurį įgytų bendrovė rezidentė, palyginti su bendrove nerezidente, gali būti didelis, todėl lemtų diskriminaciją arba laisvo kapitalo judėjimo apribojimą. Priešingai, jei šis terminas yra protingas, tokia priemonė galėtų sumažinti arba pašalinti diskriminaciją tarp bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių. Pažymiu, jog tai, kad Bulgarijos teisės aktuose numatyti delspinigiai, gali sumažinti šią diskriminaciją apyvartinių lėšų atžvilgiu, jei minėtas terminas nėra ilgas.

111. Šiuo klausimu norėčiau pabrėžti, jog tai, ar egzistuoja galimas nepalankus bendrovėms nerezidentėms mokamų palūkanų vertinimas, turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į kiekvienus finansinius metus atskirai [44].

[43] Žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimą *Brisal ir KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 42 punktas).

[44] Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 41 punktas) ir 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Sofina ir kt.* (C-575/17, EU:C:2018:943, 30 ir 52 punktai).

112. Antra, taip pat reikia pažymėti, kad, be klausimo dėl grąžinimo termino trukmės, nagrinėjant ZKPO 202a straipsnio įgyvendinimą reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, dėl kurių bendrovės rezidentės ir nerezidentės gali būti vertinamos skirtingai. Nors šiuo straipsniu siekiama įtvirtinti vienodą požiūrį į šių dviejų rūšių bendroves, o tai iš principo turėtų pašalinti vertinimo skirtumus (išskyrus pirma konstatuotą pranašumą, susijusį su apyvartinėmis lėšomis), reikia įsitikinti, kad jo įgyvendinimas nesukuria kitokių diskriminacijos formų. Šis aspektas glaudžiai susijęs su Bulgarijos teisėje numatytais pelno mokesčio mokėjimo būdais, įskaitant jų periodiškumą ir galimybę atidėti mokesčio mokėjimą arba gauti kitų lengvatų, kurios galėtų padidinti konstatuotą pranašumą, susijusį su apyvartinėmis lėšomis. Pavyzdžiui, jeigu pagal Bulgarijos teisę nuostolingai bendrovei rezidentei būtų leidžiama tikslinti savo mokesčius ar perkelti juos į paskesnius pelningus finansinius metus, tai galėtų padidinti jos apyvartinių lėšų pranašumą, palyginti su bendrove nerezidente [45].

113. Galiausiai, trečia, manau, kad praktiniu požiūriu tai, kiek ši nuostata gali sumažinti šią diskriminaciją, taip pat priklausys, pirma, nuo bendrovės nerezidentės galimybės pateikti atskaitytinų išlaidų, kurias ji teigia turėjusi, įrodymą ir, antra, valstybės, kurioje reziduoja paskolą gavusi bendrovė, mokesčių institucijos, šiuo atveju – Bulgarijos, galimybės vykdyti veiksmingą kontrolę. Šiuo klausimu pažymiu, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nei kitos pagrindinės bylos šalys nesirėmė tuo, kad egzistuoja Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Bulgarijos Respublikos dvišalis susitarimas, apimantis tokios rūšies situaciją.

114. Vis dėlto procesas, leidžiantis užtikrinti bendrovių nerezidenčių diskriminacijos nebuvimą ir tuo pat metu – mokesčių institucijų galimybę kontroliuoti, ar patirtos išlaidos pateisina grąžinimą, gali būti grindžiamas tik atitinkamų valstybių narių (arba trečiųjų valstybių) mokesčių institucijų bendradarbiavimu ir keitimusi informacija. Be to, pažymėtina, kad, be valstybių narių sudaromų dvišalių sutarčių, toks bendradarbiavimas taip pat numatytas Direktyvoje 2011/16/ES [46], kuria, be kita ko, siekiama išvengti tiek dvigubo apmokestinimo, tiek galimo neapmokestinimo susiklosčius sukčiavimo ar piktnaudžiavimo situacijoms [47].

115. Taigi iš principo būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į pirma pateiktus patikslinimus bei į nacionalines procesines taisykles ir administracinę praktiką mokesčių srityje, turi išnagrinėti, ar skirtingas bendrovių rezidenčių ir ZKPO 202a straipsniu pasinaudojusių bendrovių nerezidenčių vertinimas gali suteikti pranašumą, atsižvelgiant į apyvartines lėšas.

2) Dėl bendrovių rezidenčių ir nerezidenčių mokestinės padėties objektyvaus panašumo

116. Pagal suformuotą jurisprudenciją diskriminacija gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms [48].

[45] Žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Sofina ir kt.* (C-575/17, EU:C:2018:943, 34 punktas).

[46] 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1).

[47] Pavyzdžiui, kaip rodo tarptautinė mokesčių praktika, toks mechanizmas gali užkirsti kelią tam, kad būtų du kartus atsižvelgta į atskaitytinas išlaidas, nes kai jį taiko pirmoji valstybė, ji gali patikrinti veiklos išlaidas, į kurias buvo atsižvelgta apskaičiuojant antrojoje valstybėje sumokėtą mokestį. Taip pat įprasta, kad taikant tokį mechanizmą valstybės mokesčių institucijos gali informuoti iš dalies apmokestinamo mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybę apie jo pateiktą prašymą grąžinti mokestį.

[48] Žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 30 punktas).

117. Visų pirma, kiek tai susiję su ZKPO 16 straipsniu, iš esmės nekyla abejonių, kad ši nuostata vienodai taikoma ir bendrovėms rezidentėms, ir bendrovėms nerezidentėms.

118. Vis dėlto, kaip apibūdinta pirma, nors bendrovės rezidentės ir nerezidentės apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, šių dviejų rūšių bendrovių mokesčio apskaičiavimo tvarka skiriasi. Bulgarijos mokesčių teisės aktuose įtvirtintas skirtingas bendrovių nerezidenčių, kurioms taikomas bendrųjų pajamų apmokestinimas prie šaltinio pagal ZKPO 195 ir 199 straipsnius (be kita ko, tai yra automatiškai taikoma tvarka), ir bendrovių rezidenčių, kurioms taikomas grynųjų pajamų apmokestinimas prie šaltinio, vertinimas.

119. Nors Sprendime *Truck Center* Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirtingų apmokestinimo būdų taikymu, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą, susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios [49], reikia pažymėti, kad, kitaip nei minėtoje byloje, kurioje nagrinėtas mokestis prie pajamų šaltinio buvo renkamas tik už palūkanas, mokamas bendrovėms nerezidentėms, pagal nagrinėjamoje byloje taikytinus teisės aktus tiek mokesčių mokėtojams rezidentams, tiek mokesčių mokėtojams nerezidentams taikoma ta pati dividendų mokesčio rinkimo tvarka, t. y. mokestis prie pajamų šaltinio [50].

120. Taigi, jei valstybė narė ne tik bendroves rezidentes, bet ir bendroves nerezidentes apmokestina tuo pačiu mokesčiu, susijusiu su palūkanomis, kurias jos gauna iš šioje valstybėje įsteigtos bendrovės, atitinkama šių dviejų kategorijų mokesčių mokėtojų padėtis tampa panaši, todėl jiems turi būti taikomas lygiavertis mokestinis vertinimas [51].

121. Konstatuotina, kad iš ZKPO 195 ir 199 straipsnių teksto išplaukia, jog bendrovėms rezidentėms suteiktas pranašumas dėl apyvartinių lėšų netaikomas bendrovėms nerezidentėms. Tačiau ZKPO 202a straipsnyje numatyta pasirinkimo galimybė galėtų leisti pasiekti šį tikslą, jeigu vykdomi šios išvados 109–115 punktuose nurodyti reikalavimai.

3) Dėl ZKPO 202a straipsnio pasirenkamojo pobūdžio

122. Pagal suformuotą jurisprudenciją judėjimo laisves ribojanti nacionalinė tvarka gali būti nesuderinama su Sąjungos teise, net jeigu jos taikymas yra neprivalomas, jei suteikta pasirinkimo galimybė, kuri galėtų padaryti situaciją suderinamą su Sąjungos teise, savaime neištaiso sistemos, kurioje išlieka numatyta su šia teise nesuderinama apmokestinimo tvarka, neteisėtumo [52].

123. Taigi kyla klausimas, ar ZKPO 202a straipsnyje numatyta tvarka turi būti laikoma pasirenkama – tokiu atveju ji negali panaikinti ZKPO 195 ir 199 straipsniuose numatytos tvarkos diskriminacinio poveikio.

124. Reikia patikslinti, kad per posėdį Komisija teigė, jog ZKPO 202a straipsnyje numatyta tvarka neturėtų būti vertinama kaip pasirenkamoji atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, visų pirma į sprendimus *Gielen* [53] ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (*Nekilnojamojo turto vertės prieaugio mokestis*) [54], o veikiau laikytina mokesčio grąžinimo mechanizmu.

[49] Žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 41 punktas).

[50] Žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 72 punktas).

[51] Žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 38 ir 39 punktai) ir 2012 m. liepos 12 d. Nutartį *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:463, 31 ir 32 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

[52] Žr. 2016 m. birželio 8 d. Sprendimą *Hünnebeck* (C-479/14, EU:C:2016:412, 42 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[53] Žr. 2010 m. kovo 18 d. Sprendimą *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 43 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[54] Žr. 2021 m. kovo 18 d. sprendimą (C-388/19, EU:C:2021:212, 45 punktas).

125. Pažymiu, kad šios dvi bylos skiriasi nuo pagrindinės bylos, ypač dviem aspektais. Visų pirma, priešingai nei pagal nagrinėjamą Bulgarijos tvarką, apmokestinamųjų asmenų pasirinkimas tose dviejose bylose turėjo tiesioginį poveikį jiems taikomam mokesčiui. Tačiau pagal nagrinėjamą Bulgarijos tvarką nepriklausomai nuo to, ar bendrovė nerezidentė pasirenka vieną iš dviejų galimų tvarkų, jos bendrosios pajamos bus apmokestintos prie šaltinio. Tik vėliau jos mokesčiai bus perskaičiuoti ir gali būti grąžinti, jeigu ji pasirinko ZKPO 202a straipsnyje numatytą tvarką. Taip pat reikia pabrėžti, kad, priešingai nei ši byla, minėtos bylos nebuvo susijusios su galimu piktnaudžiavimu ar sukčiavimu mokesčių srityje.

126. Vis dėlto manau, kad ZKPO 202a straipsnio pasirenkamasis pobūdis negali būti paneigtas.

127. Pats faktas, kad mokesčių mokėtojas turi galimybę pasirinkti iš dviejų skirtingų tvarkų, neatsižvelgiant į tai, koks mokestinis vertinimas jam bus taikomas pagal atitinkamą tvarką, rodo, kad nuostata yra pasirenkamojo pobūdžio. Juo labiau taip yra tuomet, kai, nesant mokesčių mokėtojo pasirinkimo, automatiškai taikomas būtent su Sąjungos teise nesuderinamas mechanizmas, kaip, atrodo, yra nagrinėjamu atveju.

128. Taip pat manau, jog tai, kad ZKPO 202a straipsnyje įtvirtintas mechanizmas labiau panašus į mokesčio grąžinimo mechanizmą mokesčio prie šaltinio atveju, negali paneigti jo pasirenkamojo pobūdžio mokesčių mokėtojui.

d) Dėl pateisinimų

129. Galiausiai kyla klausimas, ar skirtingas bendrovių nerezidenčių vertinimas gali būti pateisintas. Tam reikia išnagrinėti: a) ar Bulgarijos teisės aktais siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir jie pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais; b) ar jie tinkami užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir c) ar jais neviršijama to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

130. Šiuo klausimu mokesčių administratorius ir Bulgarijos vyriausybė teigia, kad nagrinėjamais teisės aktais proporcingai siekiama teisėtų politinių tikslų, kurie, be kita ko, išplaukia iš subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo tarp valstybių narių apsaugos (1) ir sukčiavimo ar mokesčių vengimo prevencijos (2).

1) Dėl pateisinimo, susijusio su tikslu apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių

131. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymas tarp valstybių narių gali būti pripažintas pateisinančiu pagrindinių laisvių apribojimą, jei, be kita ko, nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksmams, kuriais galėtų būti pažeista valstybės narės teisė įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją, kiek tai susiję su jos teritorijoje vykdoma veikla[55].

[55] Žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45 punktas).

132. Primenu, kad šis tikslas yra valstybių narių mokestinio suverenumo išraiška. Šis suverenumas apima valstybės teisę apsaugoti savo mokestines pajamas, visų pirma kiek tai susiję su jos teritorijoje gautu pelnu (teritorijos principas), ir teisę savarankiškai formuoti mokesčių teisės sistemą (autonomijos principas) [56].

133. Nesant suderinimo, tiesioginių mokesčių rinkimas, remiantis dabar galiojančia Sąjungos teise, priklauso valstybių narių kompetencijai. Valstybės narės taip pat turi nustatyti apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo tarp jų kriterijus, sudarydamos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ar nustatydamos vienašales priemones [57].

134. Kaip pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott byloje *N Luxembourg 1 ir kt.* [58], esant situacijoms, susijusioms su tarpvalstybiniu elementu, nėra jokios garantijos, kad gavėjas pats tinkamai apmokestins savo pajamas. Paprastai palūkanų gavėjo rezidavimo vietos valstybė retai žino apie šio asmens pajamas, gautas iš užsienio, jeigu neveikia mokesčių institucijų keitimosi duomenimis sistemos. Taigi tokiu atveju mokestis prie šaltinio, taikomas palūkanų mokėtojo rezidavimo vietos valstybėje, yra specialus apmokestinimo būdas, kuriuo iš esmės siekiama užtikrinti (minimalų) palūkanų gavėjo apmokestinimą.

135. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai ZKPO 195 ir 199 straipsniai, pagal kuriuos apmokestinant nerezidentus atsižvelgiama į bendrąsias pajamas neatskaičius veiklos išlaidų, nors rezidentų atveju apmokestinamos jų grynosios pajamos atskaičius šias išlaidas, negali būti pateisinami tikslu apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių [59]. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, kai dėl ZKPO 202a straipsnio taikymo, nepaisant jo pasirenkamojo pobūdžio, atsiranda diskriminacija, pasireiškianti apyvartinių lėšų pranašumo forma bendrovių rezidenčių naudai [60].

136. Taigi, remdamasis Teisingumo Teismo jurisprudencija [61] manau, kad reikia išnagrinėti visas bendrovėms nerezidentėms taikytinas Bulgarijos mokesčių teisės nuostatas, taip pat atsižvelgiant į ZKPO 16 straipsnį, o tai, remiantis šia nuostata siekiamais tikslais, reiškia, kad turi būti išnagrinėtas pateisinimas, pagrįstas kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu.

2) Dėl pateisinimo, pagrįsto kova su sukčiavimu ir piktnaudžiavimu

137. Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, jog kova su sukčiavimu arba mokesčių vengimu yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais galima pateisinti Sutartyje įtvirtintų judėjimo laisvių apribojimą [62].

138. Piktnaudžiavimo konstatavimas priklauso nuo visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimo, kurį turi atlikti kompetentingos nacionalinės institucijos ir kurio atžvilgiu turi būti galima teismo kontrolė [63]. Tiesa, kad tokį bendrą vertinimą turi atlikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą

56 Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Allianzgi-Fonds Aevn* (C-545/19, EU:C:2021:372).

57 Žr. 2005 m. liepos 5 d. Sprendimą *D.* (C-376/03, EU:C:2005:424, 50 ir 51 punktai ir nurodyta jurisprudencija).

58 Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, EU:C:2018:143).

59 Žr. šios išvados 96 punkte nurodytą jurisprudenciją.

60 Žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Sofina ir kt.* (C-575/17, EU:C:2018:943, 34 punktas).

61 Žr. 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 29 ir paskesni punktai).

62 Žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimą *euro Park Service* (C-14/16, EU:C:2017:177, 65 punktas).

63 Žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimą *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 41 punktas).

pateikęs teismas [64], tačiau Teisingumo Teismas gali jam pateikti naudingos informacijos, kad šis galėtų nustatyti, ar sandoriai sudaromi kaip įprastiniai komerciniai sandoriai, ar vieninteliu tikslu – piktnaudžiaujant pasinaudoti Sąjungos teisėje numatytomis lengvatomis [65].

139. Primenu, kad Teisingumo Teismas yra patikslinęs, jog vien tuo, kad bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos susijusios bendrovės, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis pagrindine ESV sutarties garantuojama laisve [66]. Tačiau svarbu priminti, kad mokesčių mokėtojas neturėtų pasinaudoti teise ar nauda, kylančia iš Sąjungos teisės, jei aptariamas sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo [67].

140. Šiuo klausimu pažymiu, kad ZKPO 16 straipsnio tikslas – kovoti su mokesčių vengimu perkeliant „įprastų rinkos sąlygų“ principą į Bulgarijos teisę, nes šis principas tiek tarptautinėje mokesčių praktikoje, tiek Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pripažįstamas tinkama priemone siekiant išvengti dirbtinių darinių sudarant tarpvalstybinius sandorius [68].

141. Taigi manau, kad, atsižvelgiant į bendrą mokestinio konteksto analizę šioje byloje, nagrinėjamose teisės nuostatose ir, be kita ko, ZKPO 16 straipsnyje numatytas mokestinis vertinimas pateisinamas neapmokestinimo rizika, kylančia, pirma, dėl pajamų iš palūkanų neapmokestinimo valstybėje narėje, kurioje jos turėtų būti gautos (t. y. Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje), atsižvelgiant į ginčijamos paskolos ypatybes (ir, konkrečiau kalbant, į tai, kad nėra tikrojo palūkanų savininko, nes paskola buvo suteikta be palūkanų), ir, antra, dėl to kad iki mokesčio perskaičiavimo, t. y. iki su šia byla susijusio laikotarpio, ginčijama paskola nebuvo konvertuota į pareiškėjos kapitalą (todėl negali būti apmokestinta Bulgarijoje kaip kapitalo įnašas) [69]. Todėl manau, kad ZKPO 16 straipsnis, kaip „piktnaudžiavimo prevencijai“ skirta nuostata, leidžia užtikrinti veiksmingą mokesčio rinkimą.

142. Taigi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, taikydamas vidaus teisės principus pagal Sąjungos teisę, nuspręstų, kad tai yra piktnaudžiavimo tikslais pagrįstas darinys, toks apmokestinimas prie šaltinio, kaip nagrinėjamas šioje byloje, būtų galimas. Tačiau tokiu atveju šioje byloje nebekiltų klausimų, nes šis apmokestinimas yra piktnaudžiavimo pasekmė ir pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją asmenys negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis [70].

143. Kaip apibūdinta šios išvados 41–44 punktuose, toks požiūris atitinka tarptautinę mokesčių praktiką ir Sąjungos teisę bei Teisingumo Teismo jurisprudenciją piktnaudžiavimo ir sukčiavimo srityje.

64 Žr. 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 59 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

65 Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 34 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

66 Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 73 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

67 Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 109 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

68 Žr. šios išvados 46 punktą.

69 Šiuo klausimu primenu, kad paskola buvo konvertuota po mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių perskaičiavimo.

70 Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 68 punktas) ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas).

144. Galiausiai pažymiu, kad pateiktiems argumentams gali būti pritarta ne tik tuomet, kai atsižvelgiama vien į teisėtą tikslą užkirsti kelią sukčiavimui ir piktnaudžiavimui, bet ir tuomet, jei šis tikslas vertinamas kartu su tikslu apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių.

145. Šiuo klausimu pabrėžiu, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tikslas apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių ir tikslas užkisti kelią mokesčių vengimui yra susiję. Iš esmės Teisingumo Teismas nusprendė, kad elgesys, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą, kenkia valstybių narių teisei vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje tokios veiklos atžvilgiu ir kelia pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių [71].

146. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad Teisingumo Teismas leido kartu atsižvelgti į šiuos pateisinimo pagrindus labai specifinėse situacijose, t. y. kai kova su mokesčių vengimu yra ypatingas bendrojo intereso aspektas, susijęs su būtinybe apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių. Tuo remdamasis Teisingumo Teismas galėjo nuspręsti, kad, atsižvelgiant, be kita ko, į būtinybę apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių, nepaisant to, kad nagrinėjamos priemonės nėra skirtos išimtinai apsimestiniams, ekonominio pagrindo neturintiems sandoriams, sudarytiems siekiant išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdomos veiklos, šios priemonės vis dėlto gali būti pateisinamos [72].

147. Atsižvelgdamas į šiuos du tikslus, susijusius ne tik (daugiausia) su mokesčių vengimo prevencija, bet ir (papildomai) su būtinybe apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių (kartu su pirmuoju nurodytu tikslu), manau, kad tokiomis teisės nuostatomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, siekiama teisėtų, su ESV sutartimi suderinamų tikslų, paremtų privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir jos yra tinkamos užtikrinti šių tikslų įgyvendinimą.

3) Dėl proporcingumo kontrolės

148. Galiausiai kyla klausimas, ar Bulgarijos teisėje numatyta apmokestinimo procedūra, kiek tai susiję su piktnaudžiavimo ar sukčiavimo mokesčių srityje konstatavimu, atitinka proporcingumo principą.

149. Šiuo klausimu primenu, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją siekdamos patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį [73].

150. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nacionalinės teisės aktai, kurie grindžiami objektyvių ir patikrintinų veiksnių vertinimu, skirtu nustatyti, ar sandoris yra vien apsimestinis susitarimas tik dėl mokesčių, turi būti laikomi neviršijančiais to, kas būtina piktnaudžiavimui išvengti, jeigu, pirma, kiekvienu konkrečiu atveju, kai negali būti atmesta

[71] Žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 62 punktas).

[72] Žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 58, 59 ir 63 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 66 ir 67 punktai).

[73] Žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Deister Holding ir Juhler Holding* (C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 62 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

tikimybė, jog egzistuoja šis susitarimas, mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, pateikti įrodymų dėl galimų komercinių priežasčių, dėl kurių šis sandoris buvo sudarytas [74].

151. Tam, kad tokie teisės aktai liktų suderinami su proporcingumo principu, svarbu, antra, – jei patikrinus šiuos veiksnius padaroma išvada, jog nagrinėjamas sandoris yra vien apsimestinis susitarimas, nepagrįstas realiomis komercinėmis priežastimis, – kad sumokėtos palūkanos į paskirstytą pelną būtų perkvalifikuotos tiek, kiek šios palūkanos viršija tai, kas būtų sutarta nesant specialių santykių tarp šalių arba tarp jų ir trečiojo asmens [75].

152. Šiuo klausimu pažymėtina, jog aplinkybė, kad bendrovė rezidentė gavo paskolą iš bendrovės nerezidentės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka to, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, paskolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei narei sudaro objektyvų veiksnį, kurį galima nepriklausomai patikrinti, siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris, visas ar iš dalies, yra vien apsimestinis susitarimas, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo [76].

153. Be to, pažymiu, kad ZKPO 16 straipsnis, atrodo, taip pat atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytą antrąjį kriterijų, t. y. šioje nuostatoje numatyta korekcine mokestine priemone siekiama užtikrinti, kad paskolos tarp susijusių bendrovių būtų sudarytos „įprastomis rinkos sąlygomis“, dėl to koreguojama taikytina palūkanų norma ir įsitikinama, ar ji atitinka rinkos sąlygas, siekiant apskaičiuoti nesumokėtas palūkanas.

154. Galiausiai dėl Bulgarijos mokesčių administratoriaus praktikos pažymiu, jog neatrodo, kad pareiškėjos nuomonė, – pagal kurią šis mokestis mokėtinas „vadovaujantis nenuginčijama mokesčių vengimo prezumpcija“ ir sandorio šalys negali pasiremti ekonominių priežasčių, pateisinančių šio sandorio sudarymą, egzistavimu, – būtų patvirtinta ZKPO 16 straipsniu, pagal kurį bet koks mokesčio perskaičiavimas siejamas su bendru apmokestinamojo asmens pateiktų ir mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų vertinimu.

155. Šiomis aplinkybėmis ir su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikrins pirma išdėstytus aspektus, manau, kad ZKPO 16 straipsnyje numatyta mokesčių perskaičiavimo procedūra atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytus proporcingumo reikalavimus ir neviršija to, kas būtina siekiamiems tikslams įgyvendinti.

156. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į ketvirtąjį klausimą atsakyti: SESV 49 straipsnis ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinami taip, kad jais iš principo nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose, taikant „įprastų rinkos sąlygų principą“ ir siekiant kovoti su mokesčių vengimu, numatytas apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio, taikomas fiktyvioms palūkanoms, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, rinkos sąlygomis būtų turėjusi mokėti šiai bendrovei, su sąlyga, kad šiose nuostatose numatytas mokesčio perskaičiavimas paremtas individualiu atitinkamo sandorio vertinimu ir apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimybė pateikti ekonominių priežasčių, dėl kurių galėjo būti sudarytas tas sandoris, buvimo įrodymus.

[74] Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82 punktas) ir 2008 m. balandžio 23 d. Nutartį *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, 84 punktas).

[75] Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 83 punktas).

[76] Žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81 punktas).

F. Dėl penktojo prejudicinio klausimo

157. Penktuoju klausimu siekiama nustatyti, ar pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h–j punktus, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, 7 straipsnio 1 dalį ir 8 straipsnį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai ZKPO 16 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies 3 punktas ir 195 straipsnio 1 dalis, susijusios su mokesčio prie šaltinio taikymu fiktyvioms pajamoms iš palūkanų, nustatytų ginčijamos paskolos pagrindu.

158. Visų pirma dėl Direktyvos 2008/7 primenu, kad ji išsamiai suderina atvejus, kada valstybės narės gali taikyti netiesioginius pritraukto kapitalo mokesčius[77], siekiant kiek įmanoma pašalinti veiksnius, galinčius iškreipti konkurencijos sąlygas ar kliudyti laisvam kapitalo judėjimui, ir taip užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą[78].

159. Šiuo tikslu šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punkte valstybės narės įpareigojamos kapitalo bendrovių neapmokestinti jokios formos „netiesioginiais mokesčiais“, renkamais už „kapitalo įnašus“.

160. Siekiant atsakyti į pateiktą klausimą pirmiausia reikia nustatyti, ar paskola be palūkanų, kurią šiuo atveju suteikė vienintelis paskolą gaunančios bendrovės akcininkas, yra „kapitalo įnašas“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h punktą.

161. Atsakymas į šį klausimą gali būti pateiktas remiantis tiek minėtos nuostatos turiniu, tiek Teisingumo Teismo jurisprudencija.

162. Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h punkte „kapitalo įnašas“ apibrėžtas kaip „kapitalo bendrovės turto padidėjimas dėl jos dalyvio teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau <…> gali padidėti bendrovės akcijų (dalių) vertė“.

163. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad turto padidėjimas iš esmės apima bet kokios formos kapitalo bendrovės turto padidėjimą[79]. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad paskolos be palūkanų suteikimas gali būti „kapitalo įnašas“[80].

164. Galiausiai manau, kad ginčijamos paskolos požymiai, ypač galimybė ją konvertuoti ir jos ilga trukmė, yra papildomi elementai, rodantys, kad ši paskola gali būti laikoma „kapitalo įnašu“.

165. Dėl antros klausimo dalies, kurioje, be kita ko, klausiama, ar pagal ZKPO 16 ir 195 straipsnius renkamas mokestis patenka į Direktyvos 2008/7, konkrečiau kalbant, į jos 5 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį, reikia pažymėti, kad šia nuostata valstybės narės įpareigojamos atleisti kapitalo bendroves nuo bet kokios formos netiesioginių mokesčių, renkamų už kapitalo įnašus.

166. Vis dėlto Direktyva 2008/7 valstybių narių neįpareigoja kapitalo įnašus atleisti nuo bet kokios formos tiesioginio apmokestinimo.

[77] Žr. 2017 m. spalio 19 d. Sprendimą *Air Berlin* (C-573/16, EU:C:2017:772, 27 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

[78] Žr. 2015 m. balandžio 22 d. Sprendimą *Drukarnia Multipress* (C-357/13, EU:C:2015:253, 31 punktas).

[79] Žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, 34 punktas).

[80] Žr. 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken* (C-392/00, EU:C:2002:500, 18 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

167. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, ši direktyva nesusijusi su tiesioginiais mokesčiais, kurie, kaip antai įmonių pelno mokestis, iš principo priskiriami valstybių narių kompetencijai, laikantis Sąjungos teisės [81].

168. Nekyla jokių abejonių, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis prie šaltinio yra tiesioginis mokestis nuo pajamų ir kad tai yra įmonių pelno mokesčio išraiška.

169. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau į penktąjį prejudicinį klausimą atsakyti: Direktyva 2008/7 turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamas toks mokestis prie šaltinio, kaip nagrinėjamas šioje byloje.

G. Dėl šeštojo prejudicinio klausimo

170. Šeštuoju ir paskutiniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad 2011 m. sausio 1 d. taikytinos ZKPO redakcijos 200 straipsnio 2 dalyje ir 200a straipsnio 1 dalyje bei 5 dalies 4 punkte buvo nustatytas 10 % mokesčio prie šaltinio tarifas, nors numatytu pereinamuoju laikotarpiu taikytinas maksimalus tarifas buvo 5 %. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar toks skirtumas pažeidžia teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principus.

171. Iš šios išvados 54–63 punktuose pateiktos antrojo klausimo analizės matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamai paskolai be palūkanų taikoma, be kita ko, Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta išimtis ir kad ši direktyva netaikoma šios bylos faktinėms aplinkybėms.

172. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad šeštasis klausimas neturi dalyko, kiek tai susiję su nagrinėjamu ginču.

V. Išvada

173. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. ESS 5 straipsnio 4 dalis ir 12 straipsnio b punktas bei Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie netaikomi aiškinant *zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Pelno mokesčio įstatymas) 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą, nes ši nuostata nėra pagrįsta Sąjungos teisės taikymu.

2. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotųjų bendrovių, 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nereikalaujama, kad palūkanų mokėjimai, kaip antai nurodyti šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punkte, būtų laikomi pelno paskirstymu, kuriam taikomas 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms [patronuojamosioms] bendrovėms, 5 straipsnis.

[81] Žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimą *P. P. Handelsgesellschaft* (C-113/99, EU:C:2001:32, 24 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

3. Direktyva 2011/96 turi būti aiškinama taip, kad ji netaikoma apmokestinant prie šaltinio fiktyvias pajamas iš palūkanų, susijusias su patronuojančiosios bendrovės jos patronuojamajai bendrovei suteikta paskola be palūkanų.

4. SESV 49 straipsnis ir 63 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinami taip, kad jais iš principo nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose, taikant „įprastų rinkos sąlygų principą“ ir siekiant kovoti su mokesčių vengimu, numatytas apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio, taikomas fiktyvioms palūkanoms, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, rinkos sąlygomis būtų turėjusi mokėti šiai bendrovei, su sąlyga, kad šiose nacionalinėse nuostatose numatytas mokesčio perskaičiavimas paremtas individualiu atitinkamo sandorio vertinimu ir apmokestinamajam asmeniui suteikiama galimybė pateikti ekonominių priežasčių, dėl kurių galėjo būti sudarytas tas sandoris, buvimo įrodymus.

5. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui [dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių], turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiamas toks mokestis prie šaltinio, kaip nagrinėjamas šioje byloje.