TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. vasario 24 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Mokestis prie šaltinio, taikomas fiktyvioms palūkanoms už paskolą be palūkanų, kurią patronuojamajai bendrovei rezidentei suteikė patronuojančioji bendrovė nerezidentė – Direktyva 2003/49/EB – Palūkanų mokėjimai tarp skirtingų valstybių narių asocijuotųjų bendrovių – 1 straipsnio 1 dalis – Atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio – 4 straipsnio 1 dalies d punktas – Išimtis dėl tam tikrų mokėjimų – Direktyva 2011/96/ES – Pelno mokestis – 1 straipsnio 1 dalies b punktas – Patronuojamosios bendrovės rezidentės patronuojančiajai bendrovei nerezidentei paskirstomas pelnas – 5 straipsnis – Atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio – Direktyva 2008/7/EB – Kapitalo pritraukimas – 3 straipsnis – Kapitalo įnašai – 5 straipsnio 1 dalies a punktas – Atleidimas nuo netiesioginio mokesčio – SESV 63 ir 65 straipsniai – Laisvas kapitalo judėjimas – Bendrosios fiktyvių palūkanų sumos apmokestinimas – Susigrąžinimo procedūra dėl išlaidų, susijusių su paskolos suteikimu, atskaitymo ir galimo grąžinimo – Skirtingas vertinimas – Pateisinimas – Subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių – Veiksmingas mokesčio išieškojimas – Kova su mokesčių vengimu“

Byloje C-257/20

dėl *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija) 2020 m. gegužės 4 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. birželio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

dalyvaujant

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan (pranešėjas), penktosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Tesimo pirmininkas K. Lenaerts, ketvirtosios kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai I. Jarukaitis ir M. Ilešič,

* Proceso kalba: bulgarų.

generalinis advokatas A. Rantos,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. birželio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD*, iš pradžių atstovaujamos *advokati* D. Yordanov, M. Emanuilov ir S. Hristozova-Yordanova, vėliau – *advokati* Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov ir D. Dimitrova,

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia*, atstovaujamo N. Kalistratov ir M. Bakalova,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Tsingileva ir L. Zaharieva,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir Y. Marinova,

susipažinęs su 2021 m. rugsėjo 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies ir 12 straipsnio b punkto, Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnio, SESV 49 ir 63 straipsnių, 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų[jų] bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380), 4 straipsnio 1 dalies d punkto, 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir [patronuojamosioms] bendrovėms (OL L 345, 2011, p. 8), iš dalies pakeistos 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121 (OL L 21, 2015, p. 1) (toliau – Direktyva 2011/96), 1 straipsnio 1 dalies b punkto ir 3 dalies bei 5 straipsnio, 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių [pritraukto kapitalo mokesčių] (OL L 46, 2008, p. 11), 3 straipsnio h–j punktų, 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktų, 7 straipsnio 1 dalies ir 8 straipsnio, Protokolo dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos priėmimo į Europos Sąjungą sąlygų ir tvarkos (OL L 157, 2005, p. 29, toliau – Protokolas dėl priėmimo) VI priedo 6 skyriaus 3 punkto ir Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203, toliau – Stojimo aktas) VI priedo 6 skyriaus 3 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Sofijoje (Bulgarija) įsteigtos bendrovės *„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD* ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia* (Sofijos skundų ir praktikos dėl mokesčių ir socialinio draudimo direkcijos direktorius, Bulgarija) ginčą dėl fiktyvių palūkanų už paskolą be palūkanų, kurią *Viva Telecom Bulgaria* suteikė jos patronuojančioji bendrovė, įsteigta kitoje valstybėje narėje, apmokestinimo mokesčiu prie šaltinio.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

Bulgarijos Respublikos stojimas į Europos Sąjungą

3 Protokolo dėl priėmimo 20 straipsnyje ir Stojimo akto 23 straipsnyje, susijusiuose su pereinamojo laikotarpio priemonėmis, numatyta, kad šio protokolo ir šio akto VI prieduose išvardytos priemonės Bulgarijos Respublikai taikomos tuose prieduose nustatytomis sąlygomis.

4 Minėtų priedų – atitinkamai „Protokolo 20 straipsnyje nurodytas sąrašas: pereinamojo laikotarpio priemonės – Bulgarija“ ir „Stojimo akto 23 straipsnyje nurodytas sąrašas: pereinamojo laikotarpio priemonės – Bulgarija“ – 6 skyrių „Mokesčiai“ 3 punktuose nurodyta Direktyva 2003/49/EB su pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 29 d. Direktyva 2004/76/EB (OL L 157, 2004, p. 106), ir tomis pačiomis formuluotėmis nurodyta:

„Bulgarijai leidžiama iki 2014 m. gruodžio 31 d. netaikyti Direktyvos 2003/49/EB 1 straipsnio nuostatų. Šiuo pereinamuoju laikotarpiu mokesčio, taikomo palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuota[jai] bendrovei arba valstybės narės asocijuotos[ios] 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 %.“

Direktyva 2003/49

5 Direktyvos 2003/49/EB 1–4 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(1) Vienoje bendroje rinkoje, turinčioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirtingų valstybių narių bendrovių neturėtų būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pačios valstybės nar[ės] bendrovių.

(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.

(3) Būtina užtikrinti, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą valstybėje narėje.

(4) Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje šalyje, kur jie susidarė, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant [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.“

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

„1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai, susidarantys valstybėje narėje, atleidžiami nuo bet kokių tokiems mokėjimams [taikomų] mokesčių toje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant [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.

<…>“

7 Minėtos direktyvos 2 straipsnyje „Palūkanų ir autorinio atlyginimo apibrėžimas“ nurodyta:

„Šioje direktyvoje:

a) terminas „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia 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.

<…>“

8 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 [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.“

Direktyva 2008/7

9 Direktyvos 2008/7 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.“

10 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;

<…>“

Direktyva 2011/96

11 Direktyvos 2011/96 3–6 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(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 ir dukterinių bendrovių grupės;

(6) iki įsigaliojant [1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvai 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir [patronuojamosioms] bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147),] įvairių valstybių narių mokesčių nuostatos, reglamentuojančios patronuojančių ir [patronuojamųjų] bendrovių santykius, buvo labai skirtingos ir paprastai mažiau palankios nei nuostatos, taikytos tos pačios valstybės narės patronuojančioms ir [patronuojamosioms] bendrovėms. Dėl to skirtingų valstybių narių įmonių bendradarbiavimo sąlygos buvo mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės įmonių bendradarbiavimo sąlygos. Tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, buvo būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą Sąjungos lygiu“.

12 Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

<…>

b) pelno, kurį tos valstybės narės bendrovės perduoda [kitų valstybių narių bendrovėms, kurių patronuojamosios bendrovės jos yra], paskirstymui;

<…>“

13 Šios direktyvos 5 straipsnyje numatyta:

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

Bulgarijos teisė

14 *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Pelno mokesčio įstatymas, DV, Nr. 105, 2006 m. gruodžio 22 d.), kuris įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d. (toliau – ZKPO), 1 straipsnio 4 dalyje nustatyta:

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

15 ZKPO 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Pelnas apmokestinamas juridinių asmenų pelno mokesčiu.

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

16 ZKPO 12 straipsnio 5 dalyje nurodyta:

„Kai jas išmoka juridiniai asmenys rezidentai, individualią veiklą vykdantys asmenys rezidentai arba juridiniai asmenys nerezidentai ar individualią veiklą vykdantys asmenys nerezidentai, 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;

<…>“

17 Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos ZKPO 16 straipsnyje „Mokesčių vengimas“ numatyta:

„1. <…> 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:

<…>

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;

<…>“

18 ZKPO 20 straipsnyje „Mokesčio tarifas“ nustatyta:

„Juridinių asmenų pelno mokesčio tarifas yra 10 %.“

19 Nuo 2015 m. sausio 1 d. galiojančios redakcijos ZKPO 195 straipsnyje „Nerezidentų mokestis prie šaltinio“ numatyta:

«1. <…> 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) pajamoms iš palūkanų ir iš atlyginimų už autorių teises ir licencijas 7–12 dalyse nurodytomis sąlygomis;

<…>

7. <…> Pajamoms iš palūkanų ir iš atlyginimų už autorių teises ir licencijas netaikomas mokestis prie šaltinio, jei yra įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos:

<…>

11. <…> 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.“

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

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

21 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.“

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

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

23 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, dėl kurių nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos grąžinimo arba grąžinimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo skolos emisijos datos;

<…>“

24 Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos ZKPO 202a straipsnio „Mokesčio prie šaltinio perskaičiavimas“ 1–4 dalyse buvo nustatyta:

„1. <…> Juridinis asmuo nerezidentas, kuris yra Europos Sąjungos valstybės narės arba kitos Europos ekonominės erdvės susitarimo [1992 m. gegužės 2 d. (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba, 11 sk., 52 t., p. 3)] valstybės rezidentas mokesčių tikslais, turi teisę pasirinkti mokesčio prie šaltinio perskaičiavimą, taikomą 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms. Kai nerezidentas pasirenka mokesčio prie šaltinio perskaičiavimą, šis taikomas visoms 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms, kurias jis gavo finansiniais metais.

2. Kai 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 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 neviršijant 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 viešųjų pajamų agentūros Sofijos miesto teritorinė direkcija, Bulgarija)] iki kitų metų, einančių po pajamų gavimo metų, gruodžio 31 d.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

25 2013 m. lapkričio 22 d. *„Viva Telecom Bulgaria“ EAD*, kurios teises perėmė *„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD*, kaip paskolos gavėja sudarė paskolos sutartį su vienintele savo akcininke *InterV Investment Sàrl*, Liuksemburge įsteigta bendrove, pagal kurią pastaroji, kaip paskolos davėja, jai suteikė konvertuojamą paskolą be palūkanų, kurios terminas turėjo sueiti po 60 metų nuo šios sutarties įsigaliojimo dienos. Minėtoje sutartyje buvo numatyta, kad paskolos gavėjo pareiga grąžinti paskolą išnyksta bet kuriuo momentu po finansavimo suteikimo dienos, jei paskolos gavėjas nusprendžia padidinti savo kapitalą įnašu, atitinkančiu grąžintiną paskolos sumą, laikantis šioje sutartyje numatytų sąlygų.

26 2017 m. spalio 16 d. sprendimu *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalinės viešųjų pajamų agentūros teritorinė direkcija, Bulgarija) (toliau – mokesčių administratorius) atliko *Viva Telecom Bulgaria* mokesčių perskaičiavimą ir, kiek tai susiję su paskola, kurią jai suteikė *InterV Investment*, nurodė sumokėti mokestį prie šaltinio pagal ZKPO 195 straipsnį už laikotarpį nuo 2014 m. vasario 14 d. iki 2015 m. kovo 31 d.

27 Nustatęs, kad mokestinio patikrinimo dieną paskola nebuvo konvertuota į kapitalą ir 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. Mokesčių administratorius savo sprendime nustatė šiai paskolai taikytiną rinkos palūkanų normą ir apskaičiavo paskolos gavėjo nesumokėtas palūkanas, taip pat pritaikė šioms palūkanoms 10 % mokestį prie šaltinio.

28 2017 m. gruodžio 20 d. atsakovas pagrindinėje byloje atmetė *Viva Telecom Bulgaria* skundą dėl šio sprendimo.

29 2019 m. kovo 29 d. sprendimu *Administrativen sad Sofia* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija), kuriam ši bendrovė padavė skundą dėl 2017 m. spalio 16 d. sprendimo teisėtumo, tą skundą atmetė ir nusprendė, kad aptariama paskola buvo minėtos bendrovės finansinis turtas, iš kurio gautas pelnas dėl palūkanų nesumokėjimo, o paskolos davėjas savo ruožtu patyrė ekonominių nuostolių dėl šių negautų palūkanų. To teismo teigimu, pasiskolinta suma buvo panaudota tam tikroms paskolos gavėjo finansinėms prievolėms, nurodytoms paskolos sutartyje, padengti, todėl ji nelaikytina nuosavo kapitalo dalimi.

30 *Viva Telecom Bulgaria* pateikė kasacinį skundą *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Bulgarija), prašydama panaikinti tą sprendimą.

31 Grįsdama šį skundą bendrovė 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 pagrindinėje byloje nagrinėjamą paskolą ir kad sutarties dėl šios paskolos sudarymo dieną *InterV Investment* buvo vienintelė kapitalo savininkė. Be to, ji mano, 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.

32 Papildomai *Viva Telecom Bulgaria* pažymi, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkte valstybėms narėms numatyta galimybe 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. Ji taip pat tvirtina, kad aptariama 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.

33 *Varhoven administrativen sad* (Aukščiausiasis administracinis teismas) kyla klausimas, pirma, ar ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas atitinka proporcingumo principą, nurodytą ESS 5 straipsnio 4 dalyje ir 12 straipsnio b punkte, taip pat Chartijos 47 straipsnyje įtvirtintą teisę į veiksmingą teisinės gynybos priemonę. Šioje nacionalinėje nuostatoje numatyta nenuginčijama mokesčių vengimo prezumpcija paskolos be palūkanų atveju, nesvarbu, ar ji suteikiama tarp susijusių asmenų, ar ne, o paskolos davėjas ar paskolos gavėjas negali paneigti šios prezumpcijos. Susijusių bendrovių atveju ekonominės priežastys, susijusios su atitinkamos grupės interesais, galėtų pateisinti tokios paskolos suteikimą.

34 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl direktyvų 2003/49 ir 2011/96 taikymo srities. Pagal Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punktą, kurį Bulgarijos Respublika iki 2015 m. sausio 1 d. iš esmės įgyvendino ZKPO 200a straipsnio 1 dalimi ir 5 dalies 4 punktu, o po šios datos – ZKPO 195 straipsnio 6 dalies 3 punktu ir 11 dalies 4 punktu, kilmės valstybė narė neprivalo užtikrinti šios direktyvos teikiamų privilegijų, kai mokėjimai atliekami pagal skolinius reikalavimus, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos grąžinimo arba kai grąžinimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos. Todėl kyla klausimas, ar tokie mokėjimai turi būti laikomi pelno paskirstymu, kuris, atsižvelgiant į tai, kad jį vykdo patronuojamoji bendrovė rezidentė savo patronuojančiajai bendrovei nerezidentei, pagal
Direktyvos 2011/96 1 ir 5 straipsnius turi būti atleistas nuo mokesčio prie šaltinio.

35 Trečia, šiam teismui kyla klausimas, ar tai, kad bendrovė nerezidentė suteikia bendrovei rezidentei paskolą be palūkanų, kuriai nuo 2010 m. sausio 1 d. taikomas mokestis prie šaltinio pagal ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą ir 195 straipsnį, turi būti laikoma kapitalo įnašu, kaip suprantama pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h–j punktus, kuriam turi būti taikomos šios direktyvos nuostatos, visų pirma 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 7 straipsnio 1 dalis ir 8 straipsnis.

36 Galiausiai, ketvirta, minėtam teismui kyla klausimas dėl pereinamojo laikotarpio priemonių, nustatytų Protokole dėl priėmimo ir Stojimo akte, kurių VI priedų 6 skyrių 3 punktų nuostatose numatyta, kad Bulgarijos Respublikai leidžiama netaikyti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio iki 2014 m. gruodžio 31 d., nurodant, kad šiuo pereinamuoju laikotarpiu mokesčio, taikomo palūkanų mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotajai bendrovei, norma nuo 2010 m. gruodžio 31 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 5 %. Iš tiesų 2014 m. galiojusios redakcijos ZKPO 200 straipsnio 2 dalis ir 200a straipsnio 1 dalis bei 5 dalies 4 punktas prieštarauja šioms nuostatoms, nes juose numatytas 10 % mokesčio prie šaltinio tarifas.

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

„1. Ar proporcingumo principui pagal [ESS] 5 straipsnio 4 dalį ir 12 straipsnio b punktą ir teisei į veiksmingą teisių gynybą teisme pagal [Chartijos] 47 straipsnį neprieštarauja 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 paskolą be palūkanų, 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 (panaikintas) 195 straipsnio 1 dalis, 200 straipsnio 2 dalis ir <…> 200a straipsnio 1 dalis bei 5 dalies 4 punktas, kurie 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, galiojantys nuo 2015 m. sausio 1 d.[?] [Be to, ar pagal šias nuostatas leidžiama] mokesčių praktika, pagal kurią nesumokėtos palūkanos už paskolą be palūkanų, 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 neprieštarauja 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 paskolą be palūkanų, 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 skyriaus „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?“

Dėl prejudicinių klausimų

38 Savo šešiais klausimais, kurie iš dalies sutampa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kaip aiškinti, pirma, Sąjungos antrinę teisę, kylančią atitinkamai iš direktyvų 2003/49 (antrasis, trečiasis ir šeštasis klausimai), 2011/96 (antrasis ir ketvirtasis klausimai) ir 2008/7 (penktasis klausimas), ir, antra, Sąjungos pirminę teisę, išplaukiančią atitinkamai iš SESV 49 ir 63 straipsnių (ketvirtasis klausimas), iš ESS 5 straipsnio 4 dalies ir 12 straipsnio b punkto, taip pat iš Chartijos 47 straipsnio (pirmasis klausimas).

Dėl priimtinumo

39 Atsakovas pagrindinėje byloje mano, kad antrasis–ketvirtasis prejudiciniai klausimai yra nepriimtini. Šie klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatomis, t. y. Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punktu, Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 1 dalies b punktu ir 3 dalimi bei 5 straipsniu, kurie nėra neaiškūs. Be to, šios nuostatos visiškai nesusijusios su pagrindinėje byloje nagrinėjamame sprendime mokesčių administratoriaus pateiktu teisiniu kvalifikavimu. Šiame sprendime mokestis prie šaltinio nustatytas ne dėl dividendų ar pelno paskirstymo, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2011/96, bet dėl mokesčių vengimo sudarant paskolos be palūkanų sutartį. Be to, ZKPO 200a straipsnio 3 dalies 4 punktu, kuris nuo 2011 m. sausio 1 d. tapo ZKPO 200a straipsnio 5 dalies 4 punktu, buvo teisingai perkeltas Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punktas.

40 Bulgarijos vyriausybė savo ruožtu mano, kad antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai nepriimtini, nes nesusiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta, kaip direktyvų 2003/49 ir 2011/96 išaiškinimas yra naudingas šiai bylai išspręsti.

41 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes turi įvertinti tai, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, ir Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, jei pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu arba galiojimu. Vadinasi,

nacionalinių teismų pateiktiems klausimams taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu prašomas išaiškinimas visiškai nesusijęs su ginčo pagrindinėje byloje aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į tuos klausimus (2020 m. liepos 16 d. Sprendimo *Facebook Ireland ir Schrems*, C-311/18, EU:C:2020:559, 73 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42 Šiuo atveju, kalbant apie teiginį, susijusį su direktyvų 2003/49 ir 2011/96 nuostatų, dėl kurių pateikti antrasis–ketvirtasis klausimai, aiškumu, pirmiausia reikia pažymėti, kad nacionaliniam teismui nedraudžiama pateikti Teisingumo Teismui prejudicinių klausimų, į kuriuos atsakymas, vienos iš pagrindinės bylos šalių nuomone, nekelia jokių pagrįstų abejonių. Taigi, net darant prielaidą, kad taip yra, prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kuriame pateikti tokie klausimai, netampa nepriimtinas (2021 m. spalio 14 d. Sprendimo *Viesgo Infraestructuras Energéticas*, C-683/19, EU:C:2021:847, 26 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Be to, reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra nieko, kas leistų manyti, jog prašomas direktyvų 2003/49 ir 2011/96 išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku arba yra hipotetinis, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamame sprendime nebuvo taikytos šiose direktyvose įtvirtintos nuostatos arba nacionalinė teisė atitinka šias direktyvas. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tame prašyme visiškai aiškiai išdėstė priežastis, dėl kurių mano, kad atsakymas į antrąjį–ketvirtąjį klausimus, susijusius su šių Sąjungos teisės nuostatų išaiškinimu, yra būtinas sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes, šio teismo teigimu, pirma minėtame sprendime nustatytas mokestis prie šaltinio gali pažeisti minėtas direktyvas.

44 Darytina išvada, kad antrasis–ketvirtasis klausimai yra priimtini.

Dėl esmės

45 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kai sritis išsamiai suderinta Sąjungoje, visos su šia sritimi susijusios nacionalinės priemonės turi būti vertinamos atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *FENS*, C-305/17, EU:C:2018:986, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus tiek, kiek jie susiję su direktyvų 2003/49, 2011/96 ir 2008/7 aiškinimu, paskui, nesant išsamaus suderinimo, šiuos klausimus, kiek jie susiję, pirma, su SESV 49 ir 63 straipsniais ir, antra, su ESS 5 straipsnio 4 dalimi, 12 straipsnio b punktu ir Chartijos 47 straipsniu.

Dėl direktyvų 2003/49, 2011/96 ir 2008/7 aiškinimo

47 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punktu, Protokolo dėl priėmimo ir Stojimo akto VI priedų 6 skyrių 3 punktais, Direktyvos 2011/96 5 straipsniu ir Direktyvos 2008/7 3 ir 5 straipsniais, turi būti aiškinama taip, kad pagal šias nuostatas draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose

numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei.

– *Dėl Direktyvos 2003/49*

48 Kaip matyti iš Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojamųjų dalių, ja siekiama panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų, atliekamų tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų asocijuotųjų bendrovių, dvigubą apmokestinimą ir kad tokie mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą vienoje valstybėje narėje, o šių mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje valstybėje narėje, kur jie susidarė, yra tinkamiausias būdas užtikrinti nacionalinių ir tarpvalstybinių sandorių vienodą mokestinį vertinimą (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 85 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Taigi Direktyvos 2003/49 taikymo sritis, kaip ji apibrėžta jos 1 straipsnio 1 dalyje, apima palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų, susidariusių valstybėje narėje, atleidimą nuo mokesčių šioje valstybėje su sąlyga, kad jų tikroji savininkė yra kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 86 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Šiuo aspektu šios direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje, be kita ko, numatyta, kad palūkanos neapmokestinamos jokiu mokesčiu prie šaltinio kilmės valstybėje narėje, kai tikrasis palūkanų savininkas yra kitos valstybės narės bendrovė.

51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti: kadangi minėtos direktyvos 2 straipsnio a punkte palūkanos apibrėžiamos kaip „pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų“, tik tikrasis savininkas gali gauti palūkanas, kurios sudaro pajamas iš tokių skolinių reikalavimų (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 87 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

52 Vadinasi, „palūkanų tikrojo savininko“ sąvoka, kaip suprantama pagal Direktyvą 2003/49, turi būti aiškinama kaip reiškianti subjektą, kuris faktiškai gauna ekonominės naudos iš jam mokamų palūkanų ir kuris dėl to turi teisę laisvai nustatyti, kaip jos bus naudojamos (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 88, 89 ir 122 punktus).

53 Taigi ši sąvoka neturi būti suprantama techninė reikšme (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 92 punktas).

54 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 58 punkte, kai siekdamas apmokestinti mokesčių administratorius nustato fiktyvias palūkanas, susijusias su paskola be palūkanų, paskolos davėjas negauna jokių palūkanų, todėl negali būti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 51 punkte nurodytą jurisprudenciją.

55 Darytina išvada, kad mokesčių administratoriaus nustatytos fiktyvios palūkanos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, negali būti laikomos palūkanų mokėjimais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį ir 2 straipsnio a punktą, nes konkrečiai nebuvo atlikta jokio mokėjimo.

56 Dėl tos pačios priežasties tokioms palūkanoms taip pat negali būti taikomas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punktas, nes ši nuostata susijusi su „mokėjimais“ iš skolinių reikalavimų, kuriuose nėra nuostatų dėl pagrindinės sumos apmokėjimo arba kai apmokėjimo terminas yra daugiau nei 50 metų nuo išdavimo datos.

57 Taigi Direktyva 2003/49 netaikoma tokioms nacionalinės teisės nuostatoms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

58 Šiomis aplinkybėmis nereikia priimti sprendimo dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų, įtvirtintų Protokolo dėl priėmimo ir Stojimo akto VI priedų 6 skyrių 3 punktuose ir susijusių su šios direktyvos taikymu Bulgarijoje, išaiškinimo.

– *Dėl Direktyvos 2011/96*

59 Pagal Direktyvos 2011/96 3–6 konstatuojamąsias dalis šios direktyvos tikslas yra atleisti nuo mokesčio prie šaltinio patronuojamųjų bendrovių paskirstytus dividendus ir kitą pelną jų patronuojančiajai bendrovei ir panaikinti šių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančiosios bendrovės lygiu tam, kad būtų palengvintas bendrovių grupavimas Sąjungoje (2020 m. balandžio 2 d. Sprendimo *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiajai bendrovei mokesčių požiūriu būtų neutralus (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C-448/15, EU:C:2017:180, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Šiuo tikslu minėtos direktyvos 1 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad ji taikoma pelno paskirstymui, kurį patronuojamoji bendrovė atlieka savo patronuojančiajai bendrovei, kai jos yra skirtingose valstybėse, o tos pačios direktyvos 5 straipsnyje numatyta, kad iš šio pelno mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

62 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas konstatavo, kad bendrovės rezidavimo valstybė narė gali teisėtai laikyti palūkanas, kurias ši bendrovė moka kitoje valstybėje narėje įsisteigusiai patronuojančiajai bendrovei, pelno paskirstymu, jei šių palūkanų suma viršija sumą, kuri būtų mokama įprastomis rinkos sąlygomis (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 87–89 punktus).

63 Vis dėlto mokesčių administratoriaus nustatytos fiktyvios palūkanos iš bendrovės rezidentės už paskolą be palūkanų, dėl kurios susitarė ši bendrovė ir jos patronuojančioji bendrovė nerezidentė, negali būti laikomos paskirstytuoju pelnu, nes tokiu atveju tarp šių bendrovių faktiškai neatlikta jokio palūkanų mokėjimo.

64 Taigi Direktyva 2011/96 netaikoma tokioms nacionalinės teisės nuostatoms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

– *Dėl Direktyvos 2008/7*

65 Kaip Teisingumo Teismas jau yra ne kartą pažymėjęs, Direktyva 2008/7 išsamiai suderinami atvejai, kai valstybės narės gali taikyti netiesioginius pritraukto kapitalo mokesčius (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

66 Šiuo suderinimu siekiama kiek įmanoma pašalinti faktorius, galinčius iškreipti konkurencijos sąlygas ar kliudyti laisvam kapitalo judėjimui, ir taip užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Drukarnia Multipress*, C-357/13, EU:C:2015:253, 31 punktą).

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

68 Pagal minėtos direktyvos 3 straipsnio h punktą sąvoka „kapitalo įnašas“ apima kapitalo bendrovės turto padidėjimą dėl jos dalyvio teikiamų paslaugų, dėl kurių bendrovės kapitalas nepadidėja, tačiau gali padidėti bendrovės akcijų (dalių) vertė.

69 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paskolos be palūkanų suteikimas gali būti laikomas kapitalo įnašu, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes tokia paskola leidžia paskolą gavusiai bendrovei disponuoti kapitalu nepatiriant išlaidų, toks palūkanų sutaupymas lemia jos turto padidėjimą, nes sudaroma galimybė šiai bendrovei išvengti išlaidų, kurias ji būtų turėjusi patirti, ir, kadangi bendrovė šias išlaidas sutaupo, tokios paskolos nauda padeda stiprinti bendrovės ekonominį potencialą, taigi turi būti laikoma galinčia padidinti paskolą gavusios bendrovės akcijų (dalių) vertę (2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, C-392/00, EU:C:2002:500, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

70 Vis dėlto, kaip matyti iš paties Direktyvos 2008/7 pavadinimo ir jos 5 straipsnio 1 dalies a punkto teksto, šia direktyva valstybėms narėms tik draudžiama apmokestinti kapitalo įnašus „netiesioginiais mokesčiais“. Konkrečiai kalbant, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, minėtoje direktyvoje numatytas suderinimas nesusijęs su tiesioginiais mokesčiais, kurie, kaip antai bendrovių pelno mokestis, iš esmės priklauso valstybių narių kompetencijai, laikantis Sąjungos teisės (1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Frederiksen*, C-287/94, EU:C:1996:354, 21 punktas ir 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *P. P. Handelsgesellschaft*, C-113/99, EU:C:2001:32, 24 punktas).

71 Taigi Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies a punkte valstybės narės neįpareigojamos neapmokestinti kapitalo įnašų bet kokios formos tiesioginiais mokesčiais.

72 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 168 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis prie šaltinio turi būti laikomas tiesioginiu mokesčiu.

73 Iš tiesų šio mokesčio, kuris renkamas taikant nacionalinės teisės aktus dėl bendrovių pelno mokesčio, apmokestinimo momentas ir bazė yra pajamos, kurias patronuojančioji bendrovė nerezidentė būtų turėjusi gauti rinkos sąlygomis. Šiuo požiūriu jis panašus į tiesioginį pajamų

mokestį (pagal analogiją žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *P. P. Handelsgesellschaft*, C-113/99, EU:C:2001:32, 26 punktą ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Optiver ir kt.*, C-22/03, EU:C:2005:143, 33 punktą).

74 Taigi Direktyva 2008/7 netaikoma tokioms nacionalinės teisės nuostatoms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje.

– *Atsakymas į klausimus dėl direktyvų 2003/49, 2011/96 ir 2008/7 aiškinimo*

75 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punktu, Direktyvos 2011/96 5 straipsnis ir Direktyvos 2008/7 3 ir 5 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei.

Dėl SESV 49 ir 63 straipsnių, ESS 5 straipsnio 4 dalies, 12 straipsnio b punkto ir Chartijos 47 straipsnio aiškinimo

76 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar, pirma, SESV 49 ir 63 straipsniai ir, antra, ESS 5 straipsnio 4 dalis, 12 straipsnio b punktas ir Chartijos 47 straipsnis, turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei, kai šis mokestis prie šaltinio taikomas bendrai šių palūkanų sumai, nesant galimybės šiame etape atskaityti su šia paskola susijusių išlaidų, o siekiant minėto mokesčio prie šaltinio perskaičiavimo ir galimo grąžinimo turi būti vėliau pateiktas atitinkamas prašymas.

– *Dėl SESV 49 ir 63 straipsnių*

77 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo ir įsisteigimo laisvę, ir laisvą kapitalo judėjimą, kurie įtvirtinti atitinkamai SESV 49 ir 63 straipsniuose, visų pirma reikia nustatyti, kuriai iš šių dviejų laisvių gali turėti įtakos pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos.

78 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad reikia atsižvelgti į nagrinėjamų teisės aktų dalyką (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

79 Taigi nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į SESV 49 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės taikymo sritį (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

80 Vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

81 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme pats nurodo, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas taikomas paskoloms be palūkanų, suteiktoms ir tarp susijusių bendrovių, ir tarp nesusijusių bendrovių, taigi neatsižvelgiant į bendrovės galimybę daryti aiškią įtaką kitos bendrovės sprendimams ir veiklai, o tai, beje, patvirtina šio straipsnio 1 dalies formuluotė – joje aiškiai nurodytos nesusijusios bendrovės.

82 Tokiu atveju pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, iš kurių matyti, kad tuo metu, kai klostėsi reikšmingos faktinės aplinkybės, skolinanti bendrovė buvo vienintelė paskolą gaunančios bendrovės akcininkė, neturi reikšmės nustatant, ar situacija, dėl kurios kilo šis ginčas, susijusi su viena, ar kita pagrindine laisve (šiuo klausimu žr. 2015 m. birželio 10 d. Sprendimo *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, 22 ir 23 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

83 Taigi reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas dėl paties dalyko labiau patenka į SESV 63 straipsnyje numatytos kapitalo judėjimo laisvės taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 158 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

84 Šiomis aplinkybėmis, darant prielaidą, kad šios nacionalinės teisės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę, toks poveikis būtų neišvengiama laisvo kapitalo judėjimo galimo apribojimo pasekmė, todėl nepateisintų atskiro tų pačių nuostatų nagrinėjimo atsižvelgiant į SESV 49 straipsnį (2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 51 punktas).

85 Taigi reikia išnagrinėti, ar minėtu nacionalinės teisės aktu ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį, ir, jei taip, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į šią nuostatą.

86 Pirma, kiek tai susiję su apribojimo buvimu, reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją SESV 63 straipsnio 1 dalyje kaip kapitalo judėjimo ribojimai yra uždraustos priemonės, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

87 Šiuo klausimu darant prielaidą, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas, o tai susiję su nacionalinės teisės aiškinimu, įtvirtina nenuginčijamą mokesčių vengimo prezumpciją, neleidžiant suinteresuotiesiems asmenims, ypač pareiškus ieškinį teisme, pateikti informacijos, susijusios su galimomis komercinėmis priežastimis, pateisinančiomis paskolų be palūkanų sutarčių sudarymą, reikia konstatuoti, kad ši taisyklė vienodai taikoma visoms paskoloms be palūkanų, neatsižvelgiant į tai, ar jos susijusios su bendrovėmis nerezidentėmis. Taigi, kiek tai susiję su šia taisykle, ši nuostata niekaip neriboja laisvo kapitalo judėjimo, įtvirtinto SESV 63 straipsnyje.

88 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė nerezidentė apmokestinama bendrovei rezidentei išskaičius mokestį prie šaltinio už palūkanas, kurias jai sumokėjo pastaroji, nesant galimybės atskaityti išlaidų, kaip antai palūkanų išlaidų, tiesiogiai susijusių su nagrinėjama paskola, nors tokia atskaitymo galimybė pripažįstama bendrovėms rezidentėms, gaunančioms palūkanų iš kitos bendrovės rezidentės, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 175 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

89 Nagrinėjamu atveju, nors tas pats 10 % mokesčio tarifas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar paskola be palūkanų susijusi tik su bendrovėmis rezidentėmis, ar ir su bendrovėmis nerezidentėmis, bendrovės rezidentės pelno mokesčiu apmokestinamos nuo grynosios pajamų iš fiktyvių palūkanų sumos, atėmus galimas išlaidas, tiesiogiai susijusias su šios paskolos suteikimu, o pagal 195 straipsnio 1 ir 2 dalis ir ZKPO 199 straipsnį bendrovėms nerezidentėms mokestis prie šaltinio taikomas nuo bendros jų pajamų iš fiktyvių palūkanų sumos, nesant galimybės šiame etape atskaityti tokių išlaidų.

90 Žinoma, neginčijama, kad pagal ZKPO 202a straipsnį šios bendrovės nerezidentės kitais metais po mokesčio prie šaltinio surinkimo gali pateikti prašymą perskaičiuoti šį mokestį taip, kad jis atitiktų mokestį, kurį būtų turėjusi sumokėti bendrovė rezidentė. Taigi pasinaudodamos šia susigrąžinimo procedūra jos galėtų, pirma, atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su aptariamu skolinimu, ir, antra, susigrąžinti galimą mokesčio, išskaityto prie šaltinio, permoką arba net būti atleistos nuo šio mokesčio, kai patiria nuostolių.

91 Vis dėlto, nors bendrovė rezidentė gali iš karto atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su pajamomis iš fiktyvių palūkanų, kad mokesčių administratoriaus renkama mokesčio suma iš karto atitiktų tikslią mokėtino mokesčio sumą, bendrovė nerezidentė gali per minėtą susigrąžinimo procedūrą prašyti į tai atsižvelgti tik vėliau, pateikusi prašymą, po to, kai jai išskaičiuotas mokestis prie šaltinio, apskaičiuotas nuo bendros fiktyvių palūkanų sumos.

92 Iš to matyti, kad bendrovės nerezidentės mokestinė padėtis neišvengiamai tikslinama pavėluotai, palyginti su momentu, kai bendrovė rezidentė, pateikusi mokesčių deklaraciją, turi sumokėti mokestį nuo grynosios fiktyvių palūkanų sumos.

93 Taigi šiuo atveju neginčijama, kad jeigu pagrindinėje byloje nagrinėjamą paskolą būtų suteikusi bendrovė rezidentė, darant prielaidą, kad jos finansinė padėtis nuostolinga, iš jos nebūtų reikalaujama sumokėti mokesčio nuo fiktyvių palūkanų už šią paskolą, todėl iš pat pradžių ji būtų atleista nuo šio mokesčio ir neturėtų vėliau prašyti jį perskaičiuoti.

94 Reikia konstatuoti, kad toks skirtingas vertinimas gali suteikti pranašumą bendrovėms rezidentėms, bent apyvartinių lėšų aspektu, palyginti su bendrovėmis nerezidentėmis (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 28–34 punktus).

95 Taigi nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

96 Vadinasi, antra, reikia patikrinti, ar toks apribojimas gali būti laikomas objektyviai pateisinamu pagal SESV 65 straipsnio 1 ir 3 dalis.

97 Iš šių nuostatų matyti, kad valstybės narės savo nacionalinės teisės aktuose gali nustatyti skirtingą mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų vertinimą, jeigu šis skirtumas nėra savavališkos diskriminacijos priemonė ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *Autoridade Tributária e Aduaneira (Nekilnojamojo turto vertės prieaugio mokestis)*, C-388/19, EU:C:2021:212, 34 punktas).

98 Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą ir pagal to paties straipsnio 3 dalį draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos galėtų būti laikomos suderinamomis su SESV nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. 2021 m. kovo 18 d. Sprendimo *Autoridade Tributária e Aduaneira (Nekilnojamojo turto vertės prieaugio mokestis)*, C-388/19, EU:C:2021:212, 35 punktą).

99 Pirma, dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų situacijų panašumo atsakovas pagrindinėje byloje savo rašytinėse pastabose ir Bulgarijos vyriausybė per teismo posėdį teigė, kad skirtingas vertinimas pateisinamas tuo, kad bendrovės nerezidentės ir bendrovės rezidentės situacijos yra objektyviai skirtingos pelno mokesčio aspektu, nes pirmoji, skirtingai nuo antrosios, nesukuria finansinio, apskaitos ir mokestinio rezultato, kuris leistų ją apmokestinti šiuo mokesčiu Bulgarijoje.

100 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 punktas).

101 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nuo tada, kai valstybė vienašališkai ar pagal sutartį apmokestina pajamų mokesčiu ne tik mokesčių mokėtojus rezidentus, bet ir mokesčių mokėtojus nerezidentus už pajamas, kurias jie gauna iš bendrovės rezidentės, šių mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 47 punktas).

102 Konkrečiai kalbant apie išlaidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios valstybėje narėje gauta apmokestinamųjų pajamų, nustatymą pajamų mokesčio apskaičiavimo tikslais, pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad bendrovės rezidentės ir bendrovės nerezidentės padėtis yra panaši (šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 74 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

103 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose Bulgarijos Respublika pasirinko įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje dėl paskolų be palūkanų tarp paskolą gaunančių bendrovių rezidenčių ir skolinančių bendrovių nerezidenčių, todėl bendrovių nerezidenčių padėtis tiesiogiai su šiomis paskolomis susijusių išlaidų aspektu turi būti laikoma panašia į bendrovių rezidenčių padėtį.

104 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) Teisingumo Teismas išties konstatavo, kad bylos, kurioje priimtas tas sprendimas, aplinkybėmis skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirtingų apmokestinimo būdų taikymu atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens rezidavimo vietą, yra susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, todėl šis skirtingas vertinimas, kuris, be to, nebūtinai suteikia pranašumą rezidentams, nėra laisvo kapitalo judėjimo

apribojimas (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41 ir 49–51 punktus; šiuo klausimu taip pat žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 70 punktą).

105 Vis dėlto, kitaip nei byloje, kurioje priimtas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), šioje byloje bendrovės rezidentės, suteikusios paskolą be palūkanų, kaip matyti iš šio sprendimo 94 punkto, turi apyvartinių lėšų pranašumą prieš tokią paskolą suteikusias bendroves nerezidentes, kylantį dėl skirtingo momento, kada jos gali atskaityti tiesiogiai su šia paskola susijusias išlaidas.

106 Kaip matyti iš šio sprendimo 91–93 punktų, šio pranašumo apimtį lemia pagrindinėje byloje nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose numatytos susigrąžinimo procedūros trukmė; pagal šią procedūrą bendrovės nerezidentės gali prašyti perskaičiuoti mokestį prie šaltinio, taikytą nuo bendros fiktyvių palūkanų, susijusių su paskola be palūkanų, sumos, kad šis mokestis atitiktų tokią paskolą suteikusios bendrovės rezidentės mokėtino mokesčio sumą.

107 Tokiomis aplinkybėmis negalima manyti, kad skirtingas vertinimas apmokestinant su paskola be palūkanų susijusias fiktyvias palūkanas, atsižvelgiant į tai, ar paskolą suteikė bendrovė rezidentė, ar bendrovė nerezidentė, apsiriboja mokesčio surinkimo tvarka (pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 164 ir 165 punktus ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 71–73 punktus).

108 Vadinasi, šis skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

109 Taigi reikia išnagrinėti, antra, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos gali būti pateisinamos priežastimis, kurias šiuo atveju nurodė kai kurie suinteresuotieji asmenys.

110 Šiuo klausimu atsakovas pagrindinėje byloje tvirtina, kad pagal teritorialumo principą valstybės narės turi teisę apmokestinti jų teritorijoje gautas pajamas, kad būtų užtikrintas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos paskirstymas. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos priimtų suderinimo priemonių, valstybės narės išlaiko kompetenciją nustatyti savo apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo kriterijus. Bulgarijos vyriausybė pabrėžia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu.

111 Taigi reikia konstatuoti, kad šiais argumentais iš esmės siekiama pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas būtinybe išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių ir užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą, siekiant užkirsti kelią, kaip matyti iš ZKPO 16 straipsnio, mokesčių vengimui.

112 Šiuo klausimu pažymėtina, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją priemonė, kuria ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, gali būti leidžiama, tik jeigu ji pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir atitinka proporcingumo principą, o tam reikia, kad ji būtų tinkama norint įgyvendinti siekiamą tikslą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2019 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija (Žemės ūkio paskirties žemės uzufruktas)*, C-235/17, EU:C:2019:432, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

113 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją būtinybė išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir kova su mokesčių vengimu yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kurie gali pateisinti naudojimosi SESV įtvirtintomis pagrindinėmis

laisvėmis, tarp jų – kapitalo judėjimo laisve, kliūtis (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 65 punktas). Tas pats pasakytina apie būtinybę užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą (šiuo klausimu žr. 2020 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 38 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

114 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų tinkamumo pasiekti šiuos tikslus primintina, kad būtinybė išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą gali pateisinti nevienodą vertinimą, kai nagrinėjama apmokestinimo tvarka siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje dėl jos teritorijoje vykdomos veiklos (2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

115 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, kad ne apmokestinimo valstybėje įsisteigusio apmokestinamojo asmens pajamos būtų apmokestintos (2018 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 68 punktas).

116 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos tiek, kiek jos numato fiktyvių palūkanų, susijusių su bendrovių nerezidenčių bendrovėms rezidentėms suteiktomis paskolomis be palūkanų, apmokestinimą prie šaltinio, leidžia rezidavimo valstybei narei įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, siekiant užkirsti kelią tam, kad suteikiant tokias paskolas būtų siekiama vienintelio tikslo, t. y. išvengti mokesčio, kuris įprastai būtų mokėtinas už pajamas, gautas iš nacionalinėje teritorijoje vykdomos veiklos.

117 Taigi tokios teisės normos turi būti laikomos galinčiomis išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui.

118 Dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos neviršija to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, *Viva Telecom Bulgaria* per posėdį tvirtino, kad ZKPO 202a straipsnyje numatyta susigrąžinimo procedūra yra pernelyg ilga, nes bendrovės rezidentės sumokėto mokesčio prie šaltinio nuo bendros fiktyvių palūkanų, susijusių su paskola be palūkanų, kurią suteikė bendrovė nerezidentė, sumos permoka gali būti grąžinta tik po trejų metų.

119 Vis dėlto su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš atsakovo pagrindinėje byloje per šį posėdį pateiktų paaiškinimų matyti, kad paprastai toks grąžinimas atliekamas per 30 dienų nuo prašymo pateikimo ir kad tik išimtiniais atvejais procedūros trukmė gali siekti trejus metus. Be to, Bulgarijos vyriausybė per teismo posėdį nurodė, o tai irgi turi patikrinti minėtas teismas, kad Nacionalinė viešųjų pajamų agentūra turi mokėti palūkanas dėl mokėtinų sumų nuo 30 dienos po mokesčių deklaracijos pateikimo.

120 Taigi, su sąlyga, kad bus atlikti šie patikrinimai, neatrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, atsižvelgiant į susigrąžinimo procedūros trukmę, viršytų tai, kas būtina jomis siekiamiems tikslams įgyvendinti.

121 Šiomis aplinkybėmis šios nacionalinės teisės nuostatos gali būti pateisinamos tikslais išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užtikrinti mokesčių išieškojimo veiksmingumą, siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui.

– *Dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies, 12 straipsnio b punkto ir Chartijos 47 straipsnio*

122 Kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies, 12 straipsnio b punkto ir Chartijos 47 straipsnio aiškinimo, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose, kaip matyti iš ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkto, numatyta nenuginčijama mokesčių vengimo prezumpcija paskolos be palūkanų suteikimo atveju.

123 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į pateiktą prejudicinį klausimą, kai akivaizdu, kad Sąjungos teisės nuostata, kurią Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, negali būti taikoma (2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 31 punktas).

124 Pirma, dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad ši nuostata susijusi su Sąjungos institucijų veiksmais, nes jos pirmoje pastraipoje numatyta, kad remiantis proporcingumo principu Sąjungos veiksmų turinys ir forma neviršija to, kas būtina siekiant Sutarčių tikslų, o pagal jos antrą pastraipą Sąjungos institucijos, įgyvendindamos savo įgaliojimus, turi laikytis proporcingumo principo (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 33 punktą).

125 Antra, dėl ESS 12 straipsnio b punkto Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad ši nuostata, pagal kurią nacionaliniai parlamentai prisideda prie gero Sąjungos veikimo, užtikrindami subsidiarumo principo laikymąsi, šiuos parlamentus įgalioja užtikrinti šio principo laikymąsi, Sąjungos institucijoms įgyvendinant savo kompetenciją, ir gerą Sąjungos veikimą, taigi minėta nuostata yra susijusi ne su nacionalinės teisės aktais, bet su Sąjungos teisėkūros aktų projektais (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 34 punktą).

126 Trečia, dėl Chartijos 47 straipsnio reikia priminti, kad Chartijos taikymo sritis, kiek tai susiję su valstybių narių veiksmais, yra apibrėžta jos 51 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią Chartijos nuostatos skirtos valstybėms narėms tik tais atvejais, kai šios įgyvendina Sąjungos teisę (2021 m. sausio 14 d. Sprendimo *Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 30 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

127 Chartijos 51 straipsnio 1 dalis patvirtina suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią Sąjungos teisinėje sistemoje užtikrinamos pagrindinės teisės gali būti taikomos esant visoms situacijoms, kurias reglamentuoja Sąjungos teisė, tačiau negali peržengti šių situacijų ribų (2021 m. sausio 14 d. Sprendimo *Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

128 Taigi, jeigu teisinė situacija nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti dėl jos sprendimo ir Chartijos nuostatos, kuriomis galbūt remiamasi, *per se* negali pagrįsti šios jurisdikcijos (2021 m. sausio 14 d. Sprendimo *Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

129 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos dėl šio sprendimo 48–75 punktuose išdėstytų motyvų nepatenka į direktyvų 2003/49, 2011/96 ir 2008/7 taikymo sritį. Be to, ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas, kiek jame įtvirtinta nenuginčijama mokesčių vengimo prezumpcija, nepatenka, kaip matyti iš šio sprendimo 87 punkto, į SESV 63 straipsnio taikymo sritį, todėl šiuo klausimu nepatenka į Chartijos taikymo sritį.

130 Darytina išvada, kad nereikia atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl jo klausimo, susijusio su ESS 5 straipsnio 4 dalies, 12 straipsnio b punkto ir Chartijos 47 straipsnio išaiškinimo, nes akivaizdu, kad šios nuostatos netaikomos šio teismo nurodytai situacijai.

– *Atsakymas į klausimus, susijusius su pirminės teisės aiškinimu*

131 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis, atsižvelgiant į proporcingumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei, kai šis mokestis prie šaltinio taikomas bendrai šių palūkanų sumai, nesant galimybės šiame etape atskaityti su šia paskola susijusių išlaidų, o siekiant minėto mokesčio prie šaltinio perskaičiavimo ir galimo grąžinimo turi būti vėliau pateiktas atitinkamas prašymas, jeigu, pirma, šiuo tikslu numatytos procedūros trukmė nėra pernelyg ilga ir, antra, nuo grąžinamų sumų yra mokėtinos palūkanos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

132 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1. **2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų[jų] bendrovių, 1 straipsnio 1 dalis, siejama su šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punktu, 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir [patronuojamosioms] bendrovėms, iš dalies pakeistos 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2015/121, 5 straipsnis ir 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/7/EB dėl netiesioginių [pritraukto kapitalo mokesčių] 3 ir 5 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei.**

2. **SESV 63 straipsnis, atsižvelgiant į proporcingumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokesčiu prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei, kai šis mokestis prie šaltinio taikomas bendrai šių palūkanų sumai, nesant galimybės šiame etape atskaityti su šia paskola susijusių išlaidų, o siekiant minėto mokesčio prie šaltinio perskaičiavimo ir galimo grąžinimo turi būti vėliau pateiktas atitinkamas prašymas, jeigu, pirma, šiuo tikslu numatytos procedūros trukmė nėra pernelyg ilga ir, antra, nuo grąžinamų sumų yra mokėtinos palūkanos.**

Parašai.