

Laikina versija

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 patronuojantieji 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 – Pelnų mokestis – 1 straipsnio 1 dalies b punktas – Patronuojamosios bendrovės rezidentės patronuojantieji bendrovei nerezidentei paskirstomas pelnas – 5 straipsnis – Atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio – Direktyva 2008/7/EB – Kapitalo pritraukimas – 3 straipsnis – Kapitalo našai – 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 Teismo pirmininkas K. Lenaerts, ketvirtosios kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai I. Jarukaitis ir M. Ilešis,

generalinis advokatas A. Rantos,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, iš pradžių atstovaujamos advokatai D. Yordanov, M. Emanuilov ir S. Hristozova-Yordanova, vėliau – advokatai 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. pasiūlytu pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

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 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 vairių 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) steigtos bendrovės „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD ir Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofijos skundas ir praktikos dėl mokesčių ir socialinio draudimo direkcijos direktorius, Bulgarija) ginčą dėl fiktyvių palūkanų už paskolų be palūkanų, kurių Viva Telecom Bulgaria suteikė jos patronuojančiosioms bendrovėms, steigta kitoje valstybėje narėje, apmokestinimo mokesčių 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 Bulgarijai taikomos tuose prieduose nustatytais sąlygomis.

4 Minėtą priedą – 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 palėkanė ar autorinio atlyginimo mokėjimams kitos valstybės narės asocijuotajai bendrovei arba valstybės narės asocijuotosios 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/ES 1–4 konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„(1) Vienoje bendroje rinkoje, turinioje vidaus rinkos bruožus, sandoriams tarp skirtingų valstybių narių bendrovei neturėtų būti taikomos mažiau palankios apmokestinimo sąlygos nei tos, kurios yra taikomos tokiems patiems sandoriams tarp tos pačios valstybės narės bendrovei.“

(2) Šio reikalavimo šiuo metu nėra laikomasi palėkanė ir autorinio atlyginimo mokėjimo srityje; nacionaliniai mokesčių statymai, 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 palėkanė ir autorinio atlyginimo mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą valstybėje narėje.

(4) Palėkanė ir autorinio atlyginimo mokėjimo 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. Palėkanė ir autorinio atlyginimo 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 palėkanė 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 palėkanė ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar galiotas pasirašantysis, kito asmens naudai.

<...>“

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

„Šioje direktyvoje:

a) terminas „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinio reikalavimo, nesvarbu, ar jie užtikrinti keitimu ir ar jie suteikia teisę [gauti pelno dalį], o būtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skoliniųsipareigojimų, skaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais sipareigojimais susijusias priemokas ir premijas; delspinigiai už pavuluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis.

<...>

8 Tos paūios direktyvos 4 straipsnyje „Palūkanomis ar autoriniu atlyginimu nelaikomi mokėjimai“ nustatyta:

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

a) mokėjimams, kurie, remiantis šaltinio valstybųs statymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo [grūžinimu];

<...>

d) mokėjimams iš skolinio reikalavimo, 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 tokie santykiai nebūtų, tai šios direktyvos nuostatos taikomos nebent tik pastarajai sumai.“

Direktyva 2008/7

9 Direktyvos 2008/7 3 straipsnyje „Kapitalo ūnašai“ nurodyta:

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

<...>

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

i) kapitalo bendrovųs paimta paskola, jeigu kreditorius turi teisę ū bendrovųs pelno dalį;

j) kapitalo bendrovųs paimta paskola iš dalyvio arba dalyvio sutuoktinio ar vaiko, arba iš treūiosios šalies, jeigu jū garantuoja dalyvis, su sūlyga, kad tokie paskolų funkcija tokia, kaip bendrovųs kapitalo padidinimo.“

10 Šios direktyvos 5 straipsnio „Sandoriai, kuriems netaikomi netiesioginiai mokesūiai“ 1 dalyje numatyta:

„Valstybųs narųs kapitalo bendrovė ū neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesūiais, renkama ū už:

a) kapitalo ūnašus;

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

<...>“

Direktyva 2011/96

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

„(3) šia direktyva siekiama neapmokestinti dukterini? [patronuojam?j?] bendrovi? patronuojan?io[sioms] bendrov?ms mokam? dividend? ir kit? pelno paskirstym? mokes?iais, išskai?iuojamais prie šaltinio, bei panaikinti toki? pajam? dvigub? apmokestinim? patronuojan?ios[ios] bendrov?s lygiu;

(4) tam, kad S?jungoje b?t? sukurtos analogiškos vidaus rinkai s?lygos ir kad b?t? užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali b?ti reikalinga grupuoti ?vairi? valstybi? nari? ?mones. Ši? operacij? netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, atsirandantys, vis? pirma, d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat?. D?l to b?tina numatyti skirting? valstybi? nari? ?moni? grupavimui taikytinas konkurencijos poži?riu neutralias mokes?i? taisykles, kad ?mon?s gal?t? prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavim?, tarptautiniu lygiu padid?t? j? gamybiniai paj?gumai ir konkurencingumas;

(5) taip grupuojant ?mones gali susidaryti patronuojan?i? ir dukterini? bendrovi? grup?s;

(6) iki ?sigaliojant [1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvai 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir [patronuojamosioms] bendrov?ms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147),] ?vairi? valstybi? nari? mokes?i? nuostatos, reglamentuojan?ios patronuojan?i? ir [patronuojam?j?] bendrovi? santykius, buvo labai skirtingos ir paprastai mažiau palankios nei nuostatos, taikytos tos pa?ios valstyb?s nar?s patronuojan?ioms ir [patronuojamosioms] bendrov?ms. D?l to skirting? valstybi? nari? ?moni? bendradarbiavimo s?lygos buvo mažiau palankios nei tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygos. Tam, kad b?t? lengviau grupuoti ?mones, buvo b?tina ši? kli?t? pašalinti sukuriant bendr?j? sistem? S?jungos lygiu“.

12 Direktyvos 2011/96 1 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekviena valstyb? nar? ši? direktyv? taiko:

<...>

b) pelno, kur? tos valstyb?s nar?s bendrov?s perduoda [kit? valstybi? nari? bendrov?ms, kuri? patronuojamosios bendrov?s jos yra], paskirstymui;

<...>“

13 Šios direktyvos 5 straipsnyje numatyta:

„Iš pelno, kur? [patronuojamoji] bendrov? paskirsto savo patronuojan?ia[jai] bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.“

Bulgarijos teis?

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

„Šiuo ?statymu reglamentuojamas jame nurodyt? pajam?, kurias Bulgarijos Respublikoje gavo juridiniai asmenys rezidentai arba nerezidentai, apmokestinimas.“

15 ZKPO 5 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Pelnas apmokestinamas juridini? asmen? pelno mokes?iu.

2. Šiame ?statyme nurodyt? juridini? asmen? rezident? ar nerezident? pajamos apmokestinamos mokes?iu, kuris išskai?iuojamas prie šaltinio.“

16 ZKPO 12 straipsnio 5 dalyje nurodyta:

„Kai jas išmoka juridiniai asmenys rezidentai, individuali? veiki? vykdytys asmenys rezidentai arba juridiniai asmenys nerezidentai ar individuali? veiki? vykdytys asmenys nerezidentai, tur?dami nuolatin? buvein? ar konkre?i? ?sisteigimo viet? šalyje, arba kai jas juridiniams asmenims nerezidentams išmoka fiziniai asmenys rezidentai arba fiziniai asmenys nerezidentai, turintys konkre?i? ?sisteigimo viet? šalyje, nacionalin?s kilm?s pajamomis laikomos tokios pajamos:

1) pal?kanos, ?skaitant ?traukt?sias ? finansin?s nuomos ?mokas;

<...>“

17 Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojan?ios redakcijos ZKPO 16 straipsnyje „Mokes?i? vengimas“ numatyta:

„1. <...> Kai vienas ar daugiau sandori?, ?skaitant sandorius tarp nesusijusi? asmen?, sudaromi tokiomis s?lygomis, d?l kuri? atsiranda mokes?i? vengimas, mokes?io baz? nustatoma neatsižvelgiant ? šiuos sandorius, tam tikras j? s?lygas ar j? teisin? form?, ta?iau atsižvelgiama ? mokes?io baz?, kuri b?t? gauta, jei ?prastas tokios r?šies sandoris b?t? sudarytas rinkos kaina ir siekiant to paties ekonominio rezultato, ta?iau nevengiant mokes?i?.

2. Mokes?i? vengimas taip pat suprantamas kaip:

<...>

3) kredit? gavimas arba suteikimas taikant pal?kan? norm?, kuri skiriasi nuo rinkos normos sandorio sudarymo metu, ?skaitant paskolas be pal?kan? ar kit? laikin? nemokam? finansin? pagalb?, taip pat kredito panaikinim? arba su veikla nesusijusi? kredit? gr?žinim? savo s?skaita;

<...>“

18 ZKPO 20 straipsnyje „Mokes?io tarifas“ nustatyta:

„Juridini? asmen? pelno mokes?io tarifas yra 10 %.“

19 Nuo 2015 m. sausio 1 d. galiojan?ios redakcijos ZKPO 195 straipsnyje „Nerezident? mokestis prie šaltinio“ numatyta:

«1. <...> Juridini? asmen? nerezident? iš nacionalini? šaltini? gautos pajamos <...>

apmokestinamos galutiniu mokesčiu prie šaltinio.

2. <...> 1 dalyje numatytas mokestis 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 vykdytos 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 nurodytomis pajamoms, atitinka šis 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 ?vykdytos visos toliau nurodytos s?lygos

<...>

5. 1–4 dalys netaikomos:

<...>

1) pajamoms, kurios yra pelno paskirstymas arba kapitalo gr?žinimas;

<...>

4) pajamoms iš skolini? reikalavim?, d?l kuri? n?ra nuostat? d?l pagrindin?s sumos gr?žinimo arba gr?žinimo terminas yra daugiau nei 50 met? nuo skolos emisijos datos;

<...>“

24 Nuo 2010 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos ZKPO 202a straipsnio „Mokes?io prie šaltinio perskai?iavimas“ 1–4 dalyse buvo nustatyta:

„1. <...> Juridinis asmuo nerezidentas, kuris yra Europos Sąjungos valstyb?s nar?s arba kitos Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo [1992 m. geguž?s 2 d. (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba, 11 sk., 52 t., p. 3)] valstyb?s rezidentas mokes?i? tikslais, turi teis? pasirinkti mokes?io prie šaltinio perskai?iavim?, taikom? 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms. Kai nerezidentas pasirenka mokes?io prie šaltinio perskai?iavim?, šis taikomas visoms 12 straipsnio 2, 3, 5 ir 8 dalyse nurodytoms pajamoms, kurias jis gavo finansiniais metais.

2. Kai nerezidentas pasirenka mokes?io prie šaltinio, taikomo jo gautoms pajamoms, perskai?iavim?, perskai?iuotas mokestis yra lygus pelno mokes?iui, kuris b?t? mok?tinas nuo ši? pajam?, jeigu jas gaut? juridinis asmuo rezidentas. Jeigu nerezidentas patyr? išlaid?, susijusi? su pajamomis, kaip tai suprantama pagal pirm?j? sakin?, už kurias b?t? reik?j? mok?ti išlaid? mokest?, jeigu jas b?t? patyr?s juridinis asmuo rezidentas, perskai?iuota mokes?io suma padidinama šiuo mokes?iu.

3. Kai 195 straipsnio 1 dalyje numatyto mokes?io prie šaltinio suma viršija pagal 2 dal? perskai?iuoto mokes?io sum?, skirtumas turi b?ti gr?žintas neviršijant 195 straipsnio 1 dalyje numatyto mokes?io prie šaltinio sumos, kurios asmuo nerezidentas negali atskaityti iš mokes?io, mok?tino jo rezidavimo valstyb?je.

4. Pateiktoje metin?je mokes?i? deklaracijoje nurodoma, ar pasirenkamas mokes?io prie šaltinio perskai?iavimas. Nerezidentas pateikia savo mokes?i? deklaracij? *Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia* [Nacionalin?s vieš?j? pajam? agent?ros Sofijos miesto teritorin? direkcija, Bulgarija] iki kit? met?, einan?i? po pajam? gavimo met?, gruodžio 31 d.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

25 2013 m. lapkri?io 22 d. „Viva Telecom Bulgaria“ EAD, kurios teises per?m? „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, kaip paskolos gav?ja sudar? paskolos sutart? su vienintele savo akcininke *InterV Investment Sàrl*, Liuksemburge ?steigta bendrove, pagal kuri? pastaroji, kaip paskolos dav?ja, jai suteik? konvertuojam? paskol? be pal?kan?, kurios terminas tur?jo sueiti po 60 met? nuo šios sutarties ?sigaliojimo dienos. Min?toje sutartyje buvo numatyta, kad paskolos gav?jo pareiga gr?žinti paskol? išnyksta bet kuriuo momentu po finansavimo suteikimo dienos, jei paskolos gav?jas nusprendžia padidinti savo kapital? ?našu, atitinkan?iu gr?žintin? paskolos

sum?, laikantis šioje sutartyje numatyt? s?lyg?.

26 2017 m. spalio 16 d. sprendimu *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Nacionalin?s vieš?j? pajam? agent?ros teritorin? direkcija, Bulgarija) (toliau – mokes?i? administratorius) atliko *Viva Telecom Bulgaria* mokes?i? perskai?iavim? ir, kiek tai susij? su paskola, kuri? jai suteik? *InterV Investment*, nurod? sumok?ti mokest? prie šaltinio pagal ZKPO 195 straipsn? už laikotarp? nuo 2014 m. vasario 14 d. iki 2015 m. kovo 31 d.

27 Nustat?s, kad mokestinio patikrinimo dien? paskola nebuvo konvertuota ? kapital? ir paskolos gav?jas šios paskolos negr?žino ir nesumok?jo pal?kan?, mokes?i? administratorius padar? išvad?, kad egzistuoja sandoris, d?l kurio atsiranda „mokes?i? vengimas, kaip tai suprantama pagal ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkt?. Mokes?i? administratorius savo sprendime nustat? šiai paskolai taikytin? rinkos pal?kan? norm? ir apskai?iavo paskolos gav?jo nesumok?tas pal?kanas, taip pat pritaik? šioms pal?kanoms 10 % mokest? prie šaltinio.

28 2017 m. gruodžio 20 d. atsakovas pagrindin?je byloje atmet? *Viva Telecom Bulgaria* skund? d?l šio sprendimo.

29 2019 m. kovo 29 d. sprendimu *Administrativen sad Sofia* (Sofijos administracinis teismas, Bulgarija), kuriam ši bendrov? padav? skund? d?l 2017 m. spalio 16 d. sprendimo teis?tumo, t? skund? atmet? ir nusprend?, kad aptariama paskola buvo min?tos bendrov?s finansinis turtas, iš kurio gautas pelnas d?l pal?kan? nesumok?jimo, o paskolos dav?jas savo ruožtu patyr? ekonomini? nuostoli? d?l ši? negaut? pal?kan?. To teismo teigimu, pasiskolinata suma buvo panaudota tam tikroms paskolos gav?jo finansin?ms prievol?ms, nurodytoms paskolos sutartyje, padengti, tod?l ji nelaikytina nuosavo kapitalo dalimi.

30 *Viva Telecom Bulgaria* pateik? kasacin? skund? *Varhoven administrativen sad* (Aukš?iausiasis administracinis teismas, Bulgarija), prašydama panaikinti t? sprendim?.

31 Gr?sdama š? skund? bendrov? nurod?, jog mokestis prie šaltinio buvo atskaitytas nuo pajam? iš fiktyvi? pal?kan?, neatsižvelgiant ? tai, kad buvo ?rodytas ekonominis motyvas suteikti paskol? be pal?kan?. Ji taip pat teigia, kad netur?jo ištekli? mok?ti pal?kanas už pagrindin?je byloje nagrin?jam? paskol? ir kad sutarties d?l šios paskolos sudarymo dien? *InterV Investment* buvo vienintel? kapitalo savinink?. Be to, ji mano, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai, nes pagal ši? nuostat? paskolos be pal?kan? šalims neleidžiama ?rodyti, kad egzistuoja pagr?sti ekonominiai paskolos suteikimo motyvai.

32 Papildomai *Viva Telecom Bulgaria* pažymi, kad Bulgarijos Respublika pasinaudojo Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkte valstyb?ms nar?ms numatyta galimybe ? šios direktyvos taikymo srit? ne?traukti paskol? pal?kan?, kurias jos mokestininiu poži?riu laiko pajamomis iš nuosavo kapitalo priemoni?, tod?l taikytina Direktyva 2011/96, susijusi su šios r?šies pajamomis. Pagal šios direktyvos 5 straipsn? mokestis prie šaltinio netaikomas pelnui, kur? patronuojamoji bendrov? rezident? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei nerezidentei. Ji taip pat tvirtina, kad aptariama paskola yra kapitalo ?našas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h–j punktus, kuris pagal šios direktyvos 5 straipsn? netur?t? b?ti apmokestinamas jokiu netiesioginiu mokes?iu.

33 *Varhoven administrativen sad* (Aukš?iausiasis administracinis teismas) kyla klausimas, pirma, ar ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktą atitinka proporcingumo princip?, nurodyt? ESS 5 straipsnio 4 dalyje ir 12 straipsnio b punkte, taip pat Chartijos 47 straipsnyje ?tvirtint? teis? ? veiksming? teisin?s gynbos priemon?. Šioje nacionalin?je nuostatoje numatyta nenugin?ijama mokes?i? vengimo prezumpcija paskolos be pal?kan? atveju, nesvarbu, ar ji suteikiama tarp susijusi? asmen?, ar ne, o paskolos dav?jas ar paskolos gav?jas negali paneigti šios

prezumpcijos. Susijusi? bendrovi? atveju ekonomin?s priežastys, susijusios su atitinkamos grup?s interesais, gal?t? pateisinti tokios paskolos suteikim?.

34 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l direktyv? 2003/49 ir 2011/96 taikymo srities. Pagal Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies d punkt?, kur? Bulgarijos Respublika iki 2015 m. sausio 1 d. iš esm?s ?gyvendino 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, kilm?s valstyb? nar? neprivalo užtikrinti šios direktyvos teikiam? privilegij?, kai mok?jimai atliekami pagal skolinius reikalavimus, kuriuose n?ra nuostat? d?l pagrindin?s sumos gr?žinimo arba kai gr?žinimo terminas yra daugiau nei 50 met? nuo išdavimo datos. Tod?l kyla klausimas, ar tokie mok?jimai turi b?ti laikomi pelno paskirstymu, kuris, atsižvelgiant ? tai, kad j? vykdo patronuojamoji bendrov? rezident? savo patronuojan?iajai bendrovei nerezidentei, pagal Direktyvos 2011/96 1 ir 5 straipsnius turi b?ti atleistas nuo mokes?io prie šaltinio.

35 Tre?ia, šiam teismui kyla klausimas, ar tai, kad bendrov? nerezident? suteikia bendrovei rezidentei paskol? be pal?kan?, kuriai nuo 2010 m. sausio 1 d. taikomas mokestis prie šaltinio pagal ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkt? ir 195 straipsn?, turi b?ti laikoma kapitalo ?našu, kaip suprantama pagal Direktyvos 2008/7 3 straipsnio h–j punktus, kuriam turi b?ti taikomos šios direktyvos nuostatos, vis? pirma 5 straipsnio 1 dalies a ir b punktai, 7 straipsnio 1 dalis ir 8 straipsnis.

36 Galiausiai, ketvirta, min?tam teismui kyla klausimas d?l pereinamojo laikotarpio priemoni?, nustatyt? Protokole d?l pri?mimo ir Stojimo akte, kuri? VI pried? 6 skyri? 3 punkt? nuostatose numatyta, kad Bulgarijos Respublikai leidžiama netaikyti Direktyvos 2003/49 1 straipsnio iki 2014 m. gruodžio 31 d., nurodant, kad šiuo pereinamuoju laikotarpiu mokes?io, taikomo pal?kan? mok?jimams kitos valstyb?s nar?s asocijuotajai bendrovei, norma nuo 2010 m. gruodžio 31 d. iki 2014 m. gruodžio 31 d. negali viršyti 5 %. Iš ties? 2014 m. galiojusios redakcijos ZKPO 200 straipsnio 2 dalis ir 200a straipsnio 1 dalis bei 5 dalies 4 punktas prieštarauja šioms nuostatomis, nes juose numatytas 10 % mokes?io prie šaltinio tarifas.

37 Šiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* (Aukš?iausias administracinis teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar proporcingumo principui pagal [ESS] 5 straipsnio 4 dal? ir 12 straipsnio b punkt? ir teisei ? veiksming? teisi? gynyb? teisme pagal [Chartijos] 47 straipsn? neprieštarauja nacionalin?s teis?s nuostata, kaip antai ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas?

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

3. Ar mok?jimams už paskol? be pal?kan?, patenkan?i? ? Direktyvos [2003/49] 4 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo srit?, kurios apmok?jimo terminas yra 60 met? 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 nacionalin?s 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] mokes?i? praktika, pagal kuri? nesumok?tos pal?kanos už paskol? be pal?kan?, kuri? rezidentei patronuojamajai bendrovei suteik? patronuojan?ioji bendrov?, ?sisteigusi kitoje valstyb?je nar?je, ir kurios apmok?jimo terminas yra 60 met? skai?iuojant nuo 2013 m. lapkri?io 22 d., turi b?ti

apmokestinamos mokesčių 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 suteiktų kitoje valstybėje narėje susiteigusios patronuojamosios bendrovės, kuri yra vienintelė paskolos gavėjos akcininkė, apmokestinimo mokesčių prie pajamų šaltinio?

6. Ar 2011 m., dar nepasibaigus [Stojimo] akto VI priedo skyriaus „Mokesčiai“ 3 punkte nustatytam pereinamajam laikotarpiui, perkeltus Direktyvų [2003/49] nacionalinės teisės ZKPO 200 straipsnio 2 dalimi ir 2007 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 teisėtumo apsaugos principas?“

Dėl prejudicinių klausimų

38 Savo šešiais klausimais, kurie iš dalies sutampa, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, kaip aiškinti, pirma, Sąjungos antrinės teisės, kylančios atitinkamai iš direktyvų 2003/49 (antrasis, trečiasis ir šeštasis klausimai), 2011/96 (antrasis ir ketvirtasis klausimai) ir 2008/7 (penktasis klausimas), ir, antra, Sąjungos pirminės teisės, išplaukiančios 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 priimtinumų

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 nagrinjamame 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 paskolą 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 pateikiamas klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, jei pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimu arba galiojimu. Vadinasi, nacionalinio teismo 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, būtinas 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, ? kuriuos atsakymas, vienos iš pagrindinių 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 punktą 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 tvirtintos 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 ? antrąjį–ketvirtąjį klausimus, susijusius su šia 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 ? šios suderinimo priemonės, o ne ? pirminės teisės nuostatas (2018 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *FENS*, C-305/17, EU:C:2018:986, 22 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 priedo 6 skyriaus 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 mokesčių prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojamosios 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 mokėjimą, atliekamą tarp skirtingose valstybėse narėse steigtų asocijuotųjų bendrovių, dvigubą apmokestinimą ir kad tokie mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą vienoje valstybėje narėje, o šie mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje valstybėje narėje, kur jie susidarę, 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 apibr?žta jos 1 straipsnio 1 dalyje, apima pal?kan? ir autorini? atlyginim? mok?jim?, susidariusi? valstyb?je nar?je, atleidim? nuo mokes?i? šioje valstyb?je su s?lyga, kad j? tikroji savinink? yra kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? ar valstyb?s nar?s bendrov?s nuolatin? buvein?, esanti kitoje valstyb?je nar?je (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 pal?kanos neapmokestinamos jokiu mokes?iu prie šaltinio kilm?s valstyb?je nar?je, kai tikrasis pal?kan? savininkas yra kitos valstyb?s nar?s bendrov?.

51 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti: kadangi min?tos direktyvos 2 straipsnio a punkte pal?kanos apibr?žiamos kaip „pajamos iš bet kokios r?šies skolini? reikalavim?“, tik tikrasis savininkas gali gauti pal?kanas, kurios sudaro pajamas iš toki? skolini? reikalavim? (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 Vadinas, „pal?kan? tikrojo savininko“ s?voka, kaip suprantama pagal Direktyv? 2003/49, turi b?ti aiškinama kaip reiškianti subjekt?, kuris faktiškai gauna ekonomin?s naudos iš jam mokam? pal?kan? ir kuris d?l to turi teis? 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 s?voka neturi b?ti suprantama technine 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 pažym?jo savo išvados 58 punkte, kai siekdamas apmokestinti mokes?i? administratorius nustato fiktyvias pal?kanas, susijusias su paskola be pal?kan?, paskolos dav?jas negauna joki? pal?kan?, tod?l negali b?ti laikomas „tikruoju savininku“, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 51 punkte nurodyt? jurisprudencij?.

55 Darytina išvada, kad mokes?i? administratoriaus nustatytos fiktyvios pal?kanos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, negali b?ti laikomos pal?kan? mok?jimais, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dal? ir 2 straipsnio a punkt?, nes konkre?iai nebuvo atlikta jokio mok?jimo.

56 D?l tos pa?ios priežasties tokioms pal?kanoms taip pat negali b?ti taikomas šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies d punktas, nes ši nuostata susijusi su „mok?jimais“ iš skolini? reikalavim?, kuriuose n?ra nuostat? d?l pagrindin?s sumos apmok?jimo arba kai apmok?jimo terminas yra daugiau nei 50 met? nuo išdavimo datos.

57 Taigi Direktyva 2003/49 netaikoma tokioms nacionalin?s teis?s nuostatoms, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

58 Šiomis aplinkyb?mis nereikia priimti sprendimo d?l pereinamojo laikotarpio nuostat?, ?tvirtint? Protokolo d?l pri?mimo ir Stojimo akto VI pried? 6 skyri? 3 punktuose ir susijusi? su šios direktyvos taikymu Bulgarijoje, išaiškinimo.

– *D?l Direktyvos 2011/96*

59 Pagal Direktyvos 2011/96 3–6 konstatuojam?sius dalis šios direktyvos tikslas yra atleisti nuo mokes?io prie šaltinio patronuojam?j? bendrovi? paskirstytus dividendus ir kit? peln? j?

patronuojan?iajai bendrovei ir panaikinti ši? pajam? dvigub? apmokestinim? patronuojan?iosios bendrov?s lygiu tam, kad b?t? palengvintas bendrovi? grupavimas S?jungoje (2020 m. balandžio 2 d. Sprendimo *GVC Services (Bulgaria)*, C?458/18, EU:C:2020:266, 31 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Taigi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad vienoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s atliekamas pelno paskirstymas kitoje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojan?iajai bendrovei mokes?i? poži?riu b?t? neutralus (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Wereldhave Belgium ir kt.*, C?448/15, EU:C:2017:180, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

61 Šiuo tikslu min?tos direktyvos 1 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad ji taikoma pelno paskirstymui, kur? patronuojamoji bendrov? atlieka savo patronuojan?iajai bendrovei, kai jos yra skirtingose valstyb?se, o tos pa?ios direktyvos 5 straipsnyje numatyta, kad iš šio pelno mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

62 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas konstatavo, kad bendrov?s rezidavimo valstyb? nar? gali teis?tai laikyti pal?kanas, kurias ši bendrov? moka kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusiai patronuojan?iajai bendrovei, pelno paskirstymu, jei ši? pal?kan? suma viršija sum?, kuri b?t? mokama ?prastomis rinkos s?lygomis (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 mokes?i? administratoriaus nustatytos fiktyvios pal?kanos iš bendrov?s rezident?s už paskol? be pal?kan?, dėl kurios susitar? ši bendrov? ir jos patronuojan?ioji bendrov? nerezident?, negali b?ti laikomos paskirstytuju pelnu, nes tokiu atveju tarp ši? bendrovi? faktiškai neatlikta jokio pal?kan? mok?jimo.

64 Taigi Direktyva 2011/96 netaikoma tokioms nacionalin?s teis?s nuostatomis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje.

– *D?l Direktyvos 2008/7*

65 Kaip Teisingumo Teismas jau yra ne kart? pažym?j?s, Direktyva 2008/7 išsamiai suderinami atvejai, kai valstyb?s nar?s gali taikyti netiesioginius pritraukto kapitalo mokes?ius (2017 m. spalio 19 d. Sprendimo *Air Berlin*, C?573/16, EU:C:2017:772, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

66 Šiuo suderinimu siekiama kiek ?manoma pašalinti faktorius, galin?ius iškreipti konkurencijos s?lygas ar kliudyti laisvam kapitalo jud?jimui, ir taip užtikrinti tinkam? vidaus rinkos veikim? (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Drukarnia Multipress*, C?357/13, EU:C:2015:253, 31 punkt?).

67 Šiuo tikslu šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punkte valstyb?s nar?s ?pareigojamos neapmokestinti kapitalo bendrovi? jokios formos „netiesioginiais mokes?iais“, renkamais už „kapitalo ?našus“.

68 Pagal min?tos direktyvos 3 straipsnio h punkt? s?voka „kapitalo ?našas“ apima kapitalo bendrov?s turto padid?jim? dėl jos dalyvio teikiam? paslaug?, dėl kuri? bendrov?s kapitalas nepadid?ja, ta?iau gali padid?ti bendrov?s akcij? (dali?) vert?.

69 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad paskolos be pal?kan? suteikimas gali b?ti laikomas kapitalo ?našu, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, nes tokia paskola leidžia paskol? gavusiai bendrovei disponuoti kapitalu nepatiriant išlaid?, toks pal?kan? sutaupymas lemia jos turto padid?jim?, nes sudaroma galimyb? šiai bendrovei išvengti išlaid?,

kurias ji būtų turėjusi patirti, ir, kadangi bendrovė šias išlaidas sutaupo, tokios paskolos nauda padeda stiprinti bendrovės ekonominį potencialą, taigi turi būti laikoma galinąia 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 valstyboms narėms tik draudžiama apmokestinti kapitalo ūnašus „netiesioginiais mokesčiais“. Konkrečiai kalbant, kaip Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, minėtoje direktyvoje numatytas suderinimas nesusijęs su tiesioginiais mokesčiais, kurie, kaip antai bendrovė 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 ūnašų 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 bendrovė pelno mokesčio, apmokestinimo momentas ir bazė yra pajamos, kurias patronuojančioji bendrovė nerezidentų būtų turėjusi gauti rinkos sąlygomis. Šiuo požiūriu jis panašus į tiesioginę pajamų mokesčių (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 nuostatomis, 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 pajamas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentų, gavusi paskolą be pajamų iš patronuojančiosios bendrovės nerezidentų, 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 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s 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 b?ti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kuriose numatyta apmokestinti mokes?iu prie šaltinio fiktyvias pal?kanas, kurias patronuojamoji bendrov? rezident?, gavusi paskol? be pal?kan? iš patronuojan?iosios bendrov?s nerezident?s, b?t? tur?jusi rinkos s?lygomis sumok?ti pastarajai bendrovei, kai šis mokestis prie šaltinio taikomas bendrai ši? pal?kan? sumai, nesant galimyb?s šiame etape atskaityti su šia paskola susijusi? išlaid?, o siekiant min?to mokes?io prie šaltinio perskai?iavimo ir galimo gr?žinimo turi b?ti v?liau pateiktas atitinkamas prašymas.

– *D?l SESV 49 ir 63 straipsni?*

77 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo ir ?sisteigimo laisv?, ir laisv? kapitalo jud?jim?, kurie ?tvirtinti atitinkamai SESV 49 ir 63 straipsniuose, vis? pirma reikia nustatyti, kuriai iš ši? dviej? laisvi? gali tur?ti ?takos pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos.

78 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad reikia atsižvelgti ? nagrin?jam? teis?s akt? dalyk? (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo X, C?686/13, EU:C:2015:375, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

79 Taigi nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, patenka ? SESV 49 straipsnio d?l ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo X, C?686/13, EU:C:2015:375, 18 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

80 Vis d?lto nacionalin?s nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapital? turint vienintel? tiksl? – investuoti pinigais neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo X, C?686/13, EU:C:2015:375, 19 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

81 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? nacionalin?s teis?s nuostat? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo prašyme pats nurodo, kad ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punktas taikomas paskoloms be pal?kan?, suteiktoms ir tarp susijusi? bendrovi?, ir tarp nesusijusi? bendrovi?, taigi neatsižvelgiant ? bendrov?s galimyb? daryti aiški? ?tak? kitos bendrov?s sprendimams ir veiklai, o tai, beje, patvirtina šio straipsnio 1 dalies formuluot? – joje aiškiai nurodytos nesusijusios bendrov?s.

82 Tokiu atveju pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s, iš kuri? matyti, kad tuo metu, kai klost?si reikšmingos faktin?s aplinkyb?s, skolinanti bendrov? buvo vienintel? paskol? gaunan?ios bendrov?s akcinink?, neturi reikšm?s nustatant, ar situacija, d?l kurios kilo šis gin?as, 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 nurodyt? jurisprudencij?).

83 Taigi reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s aktas d?l paties dalyko labiau patenka ? SESV 63 straipsnyje numatytos kapitalo jud?jimo laisv?s taikymo srit? (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 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

84 Šiomis aplinkyb?mis, darant prielaid?, kad šios nacionalin?s teis?s nuostatos riboja ?sisteigimo laisv?, toks poveikis b?t? neišvengiama laisvo kapitalo jud?jimo galimo apribojimo pasekm?, tod?l nepateisint? atskiro t? pa?i? nuostat? nagrin?jimo atsižvelgiant ? SESV 49

straipsnys? (2009 m. rugsėjis 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, tvirtina nenuginijamą mokesčių vengimo prezumpciją, neleidžiant suinteresuotiesiems asmenims, ypač pareiškus ieškinį teisme, pateikti informacijos, susijusios su galimomis komerciniais priežastimis, pateisinančiomis paskolą be palėkanų sutarčių sudarymą, reikia konstatuoti, kad ši taisyklė vienodai taikoma visoms paskoloms be palėkanų, neatsižvelgiant į tai, ar jos susijusios su bendrovėmis nerezidentėmis. Taigi, kiek tai susiję su šia taisykle, ši nuostata niekaip neriboja laisvo kapitalo judėjimo, tvirtinto SESV 63 straipsnyje.

88 Vis dėlto Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė nerezidentė apmokestinama bendrovei rezidentei išskaičiuos mokestį prie šaltinio už palėkanas, kurias jai sumokėjo pastaroji, nesant galimybės atskaityti išlaidų, kaip antai palėkanų išlaidų, tiesiogiai susijusių su nagrinėjama paskola, nors tokia atskaitymo galimybė pripažįstama bendrovėms rezidentėms, gaunančioms palėkanų 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 Nagrinėjamo atveju, nors tas pats 10 % mokestio tarifas taikomas neatsižvelgiant į tai, ar paskola be palėkanų susijusi tik su bendrovėmis rezidentėmis, ar ir su bendrovėmis nerezidentėmis, bendrovės rezidentės pelno mokestiu apmokestinamos nuo gryniosios pajamų iš fiktyvių palėkanų sumos, atėjus 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 jė pajamų iš fiktyvių palėkanų sumos, nesant galimybės šiame etape atskaityti tokias išlaidas.

90 Žinoma, neginijama, kad pagal ZKPO 202a straipsnį šios bendrovės nerezidentės kitais metais po mokestio prie šaltinio surinkimo gali pateikti prašymą perskaityti šį mokestį taip, kad jis atitiktų mokestį, kurį būtų turėjusi sumokėti bendrovė rezidentė. Taigi pasinaudamos šia susigrąžinimo procedūra jos galėtų, pirma, atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su aptariamu skolinimu, ir, antra, susigrąžinti galimą mokestį, išskaityto prie šaltinio, permokė arba net būtų atleistas nuo šio mokestio, kai patiria nuostolį.

91 Vis dėlto, nors bendrovė rezidentė gali iš karto atskaityti išlaidas, tiesiogiai susijusias su pajamomis iš fiktyvių palėkanų, kad mokestis administratoriaus renkama mokestio suma iš karto atitiktų tikslinį mokestio 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 palėkanų sumos.

92 Iš to matyti, kad bendrovės nerezidentės mokesčių padėtis neišvengiamai tikslinama pavoluotai, palyginti su momentu, kai bendrovė rezidentė, pateikusi mokesčių deklaraciją, turi sumokėti mokesť nuo grynosiios fiktyvių palėkanų sumos.

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

94 Reikia konstatuoti, kad toks skirtingas vertinimas gali suteikti pranašumą bendrovėms rezidentėms, bent apyvertinimė iššų aspektu, palyginti su bendrovėmis nerezidentėmis (pagal analogiją žr. 2018 m. lapkriėio 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 bėti 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 mokesťio mokėtojų rezidentų ir nerezidentų vertinimė, 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 mokesťis)*, C-388/19, EU:C:2021:212, 34 punktas).

98 Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimė ir pagal to paties straipsnio 3 dalį draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesťio teisės normos galėtų bėti laikomos suderinamomis su SESV nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas bėtų 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 mokesťis)*, 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 mokesťio aspektu, nes pirmoji, skirtingai nuo antrosios, nesukuria finansinio, apskaitos ir mokesťinio rezultato, kuris leistų jį apmokeštinti šiuo mokesťiu Bulgarijoje.

100 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tiesioginių mokesťių 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 apmokeština pajamų mokesťiu ne tik mokesťio mokėtojus rezidentus, bet ir mokesťio mokėtojus nerezidentus už pajamas, kurias jie gauna iš bendrovės rezidentės, šių mokesťio mokėtojų nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesťio mokėtojų rezidentų padėtį (2018 m. lapkriėio 22 d. Sprendimo *Sofina ir kt.*, C-575/17, EU:C:2018:943, 47 punktas).

102 Konkrečiai kalbant apie išleidų, tiesiogiai susijusių su veikla, iš kurios valstybėje narėje

gauta apmokestinamųjų pajamų, nustatymų pajamų mokesčių 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 punktų ir nurodytą jurisprudenciją).

103 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose Bulgarijos Respublika pasirinko gyvendinti savo kompetencijų mokesčių srityje dėl paskolų be palūkanų tarp paskolų gaunančių bendrovių rezidentų ir skolinančių bendrovių nerezidentų, todėl bendrovių nerezidentų padėtis tiesiogiai su šiomis paskolomis susijusi išlaidų aspektu turi būti laikoma panašia bendrovių rezidentų padėtimi.

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, aplinkybomis skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirtingu apmokestinimo būdu taikymu atsižvelgiant 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. Sprendimų *Miljoen ir kt.*, C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 70 punktų).

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 paskolų be palūkanų, kaip matyti iš šio sprendimo 94 punkto, turi apyvartinti lėšų pranašumą prieš tokią paskolų suteikusias bendroves nerezidentes, kylant 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 nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatose numatytos susigrąžinimo procedūros trukmė; pagal šią procedūrą bendrovės nerezidentės gali prašyti perskaityti mokesčių prie šaltinio, taikytą nuo bendros fiktyvių palūkanų, susijusių su paskola be palūkanų, sumos, kad šis mokesčių atitiktų tokią paskolų suteikusios bendrovės rezidentės mokėtino mokesčių sumą.

107 Tokiomis aplinkybomis negalima manyti, kad skirtingas vertinimas apmokestinant su paskola be palūkanų susijusias fiktyvias palūkanas, atsižvelgiant tai, ar paskolų suteikė bendrovė rezidentė, ar bendrovė nerezidentė, apsiriboja mokesčių 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 Vadinas, 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 jį teritorijoje gautas pajamas, kad būtų užtikrintas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos paskirstymas. Konkrečiai kalbant, nesant Sąjungos priimtų suderinimo priemonių, valstybės narės išlaiko kompetenciją nustatyti savo apmokestinimo galiojimą paskirstymo kriterijus. Bulgarijos vyriausybė pabrėžia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu.

111 Taigi reikia konstatuoti, kad šiais argumentais iš esmės siekiama pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatos būtinybę išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užtikrinti mokesčių 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 gyvendinti siekiamą tikslą ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (2019 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Komisija / Vengrija (Žemės žemės paskirties žemės uzufuktas)*, C-235/17, EU:C:2019:432, 59 punktą 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 tvirtintomis pagrindinėmis laisvomis, tarp jų – kapitalo judėjimo laisve, kliūtis (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 65 punktą). Tas pats pasakytina apie būtinybę užtikrinti veiksmingą mokesčių 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 nagrinėjamos 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 veiksams, 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

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

116 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos tiek, kiek jos numato fiktyvią palėkaną, susijusią su bendrovei nerezidentui bendrovoms rezidentams suteiktomis paskolomis be palėkaną, apmokestinimą prie šaltinio, leidžia rezidavimo valstybei narei gyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, siekiant užkirsti kelią tam, kad suteikiant tokias paskolas būtų siekiama vienintelio tikslo, t. y. išvengti mokesčių, kuris prastai 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 mokesčių 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 rezidentų sumokėto mokesčio prie šaltinio nuo bendros fiktyvią palėkaną, susijusią su paskola be palėkaną, kuri suteikta bendrovei nerezidentui, sumos permoka gali būti grąžinta tik po trejų metų.

119 Vis dėlto su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus

teismas, iš atsakovo pagrindinėje byloje per šį posėdį pateiktą paaiškinimą 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 viešoji 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 aplinkybomis 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 nagrinėjamoje nacionalinės teisės nuostatoje, kaip matyti iš ZKPO 16 straipsnio 2 dalies 3 punkto, numatyta nenuginijama 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 punktą).

124 Pirma, dėl ESS 5 straipsnio 4 dalies Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad ši nuostata susijusi su Sąjungos institucijų veiksmis, 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 teisės 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 veiksmis, 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 punktą 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 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

128 Taigi, jeigu teisinė situacija nepatenka į Sąjungos teisės taikymo sritį, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti dėl jo 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 tvirtinta nenuginėjama 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 prašymui 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, prašymui 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 apmokestinimo mokesčių prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojamosios bendrovės nerezidentės, būtų turėjusi rinkos sąlygomis sumokėti pastarajai bendrovei, kai šis mokestis prie šaltinio taikomas bendrai šiai palūkanų sumai, nesant galimybės šiame etape atskaityti su šia paskola susijusį išlaidą, o siekiant minėto mokesčio prie šaltinio perskaityvimo 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 prašymui priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 asocijuotųjų 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 vairių valstybių narių patronuojamoms 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 apmokestinimo mokesčių prie šaltinio fiktyvias palūkanas, kurias patronuojamoji bendrovė rezidentė, gavusi paskolą be palūkanų iš patronuojamosios 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 susijusį išlaidą, 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.

* Proceso kalba: bulgarų.