Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Lähdeveron periminen ulkomaisen emoyhtiön kotimaiselle tytäryhtiölle myöntämän korottoman lainan fiktiivisestä korosta – Direktiivi 2003/49/EY – Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden väliset korkomaksut – 1 artiklan 1 kohta – Vapauttaminen lähdeverosta – 4 artiklan 1 kohdan d alakohta – Tiettyjen maksujen poissulkeminen – Direktiivi 2011/96/EU – Yhtiövero – 1 artiklan 1 kohdan b alakohta – Kotimaisen tytäryhtiön voitonjako ulkomaiselle emoyhtiölleen – 5 artikla – Vapauttaminen lähdeverosta – Direktiivi 2008/7/EY – Pääoman hankinta – 3 artikla – Pääomapanokset – 5 artiklan 1 kohdan a alakohta – Vapauttaminen välillisestä verosta – SEUT 63 ja SEUT 65 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Verottaminen fiktiivisten korkojen bruttomäärästä – Palautusmenettely lainan myöntämiseen liittyneiden kulujen vähentämistä ja mahdollista veronpalautusta varten – Kohtelun erilaisuus – Perustelut – Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako – Veronkannon tehokkuus – Veron kiertämisen torjunta

Asiassa C-257/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 4.5.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.6.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Viva Telecom Bulgaria” EOOD

vastaan

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

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, neljännen jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit I. Jarukaitis ja M. Ilešič,

julkisasiamies: A. Rantos,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.6.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”Viva Telecom Bulgaria” EOOD, edustajinaan aluksi D. Yordanov, M. Emanuilov ja S. Hristozova-Yordanova, sittemmin Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov ja D. Dimitrova, advokati,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, asiamiehinään N. Kalistratov ja M. Bakalova,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Tsingileva ja L. Zaharieva,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja Y. Marinova,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.9.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan, Euroopan unionin perusoikeuskirjan (jäljempänä perusoikeuskirja) 47 artiklan, SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan, eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY (EUVL 2003, L 157, s. 49) 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8), sellaisena kuin se on muutettuna 27.1.2015 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2015/121 (EUVL 2015, L 21, s. 1) (jäljempänä direktiivi 2011/96), 1 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 3 kohdan sekä 5 artiklan, pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/7/EY (EUVL 2008, L 46, s. 11) 3 artiklan h–j alakohdan, 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 7 artiklan 1 kohdan ja 8 artiklan, Bulgarian tasavallan ja Romanian Euroopan unioniin liittymistä koskevista ehdoista ja menettelyistä tehdyn pöytäkirjan (EUVL 2005, L 157, s. 29; jäljempänä liittymispöytäkirja) liitteessä VI olevan 6 jakson 3 kohdan sekä Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EUVL 2005, L 157, s. 203; jäljempänä liittymisasiakirja) liitteessä VI olevan 6 jakson 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Sofiaan (Bulgaria) sijoittautunut yhtiö ”Viva Telecom Bulgaria” EOOD ja toisaalta Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (osaston ”Verotusta ja sosiaaliturvaa koskeva muutoksenhaku ja oikeuskäytäntö, Sofia”, johtaja, Bulgaria) ja joka koskee lähdeveron perimistä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön Viva Telecom Bulgarialle myöntämän korottoman lainan fiktiivisistä koroista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Bulgarian tasavallan liittyminen Euroopan unioniin

3 Liittymispöytäkirjan 20 artiklassa ja liittymisasiakirjan 23 artiklassa, jotka koskevat siirtymätoimenpiteitä, määrätään, että kyseisen pöytäkirjan ja liittymisasiakirjan liitteissä VI lueteltuja toimenpiteitä sovelletaan Bulgarian tasavaltaan kyseisissä liitteissä määrätyin edellytyksin.

4 Kyseisten liitteiden, joiden otsikot ovat ”Luettelo, jota tarkoitetaan liittymispöytäkirjan 20 artiklassa: siirtymätoimenpiteet, Bulgaria” ja ”Luettelo, jota tarkoitetaan liittymisasiakirjan 23 artiklassa: siirtymätoimenpiteet, Bulgaria”, 6 jakson, jonka otsikko on ”Verotus”, 3 kohdassa mainitaan direktiivi 2003/49/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 29.4.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/76/EY (EUVL 2004, L 157, s. 106), ja kummassakin täsmennetään seuraavaa:

”Bulgaria saa olla soveltamatta direktiivin [2003/49] 1 artiklan säännöksiä 31 päivään joulukuuta 2014. Kyseisenä siirtymäkautena toisesta jäsenvaltiosta olevalle lähiyhtiölle tai jostakin jäsenvaltiosta olevan lähiyhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle suoritettaviin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettava verokanta ei saa ylittää kymmentä prosenttia 31 päivään joulukuuta 2010 saakka eikä viittä prosenttia seuraavina vuosina 31 päivään joulukuuta 2014 saakka.”

Direktiivi 2003/49

5 Direktiivin 2003/49 johdanto-osan neljässä ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Yhtenäismarkkinoilla, joilla on kotimaisten markkinoiden ominaispiirteet, eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedullisempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin.

(2) Tämä vaatimus ei tällä hetkellä täyty korko- ja rojaltimaksujen osalta. Kansalliset verolait yhdessä mahdollisten kahdenvälisten tai monenvälisten sopimusten kanssa eivät ehkä aina varmista kaksinkertaisen verotuksen poistamista, ja niiden soveltaminen merkitsee usein kyseisille yhtiöille työläitä hallinnollisia muodollisuuksia ja kassavirtaongelmia.

(3) On tarpeellista huolehtia siitä, että korko- ja rojaltimaksuja verotetaan jossakin jäsenvaltiossa kerran.

(4) Tarkoituksenmukaisin tapa poistaa edellä mainitut muodollisuudet ja ongelmat ja varmistaa kansallisten ja rajojen ylitse tapahtuvien liiketoimien tasa-arvoinen verokohtelu on lakkauttaa korko- ja rojaltimaksujen verotus siinä jäsenvaltiossa, mistä ne ovat lähtöisin, riippumatta siitä, kannetaanko vero lähdeverona vai verotusmenettelyllä. On erityisen tarpeellista lakkauttaa nämä verot tällaisilta maksuilta eri jäsenvaltioista olevien lähiyhtiöiden samoin kuin tällaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen välillä.”

6 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Soveltamisala ja menettely”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korko- ja rojaltimaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa näistä maksuista lähdeveroina tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista, mikäli koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

2. Jäsenvaltiosta olevan yhtiön tai jäsenvaltiossa sijaitsevan toisesta jäsenvaltiosta olevan yhtiön kiinteän toimipaikan suorittaman maksun katsotaan olevan lähtöisin kyseisestä jäsenvaltiosta (jäljempänä ’lähdevaltio’).

– –

4. Jäsenvaltiosta olevaa yhtiötä pidetään koron tai rojaltin tosiasiallisena edunsaajana vain, jos se saa kyseiset maksut omaksi hyväkseen eikä välittäjänä, kuten jonkun toisen henkilön edustajana, uskottuna miehenä tai valtuutettuna asiamiehenä.

– –”

7 Mainitun direktiivin 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Korkojen ja rojaltien määritelmä”, säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa:

a) ilmaisulla ’korko’ tarkoitetaan tuloa kaikenlaisista velkasaatavista, riippumatta siitä, onko niiden vakuutena kiinnitys ja liittyykö niihin oikeus osuuteen velallisen voitosta, ja erityisesti arvopaperien tuottoa ja joukkovelkakirjojen tai obligaatioiden tuottoa mukaan lukien tällaisiin arvopapereihin, joukkovelkakirjoihin tai obligaatioihin liittyvät emissiovoitot ja palkkiot. Maksun viivästymisen johdosta maksettavia sakkomaksuja ei pidetä korkoina;

– –”

8 Saman direktiivin 4 artiklassa, jonka otsikko on ”Korkoina tai rojalteina maksettujen maksujen poissulkeminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Lähdevaltio ei ole velvollinen takaamaan tämän direktiivin suomia etuja seuraavissa tapauksissa:

a) maksut, joita käsitellään voitonjakona tai pääoman takaisinmaksuna lähdevaltion lainsäädännön nojalla;

– –

d) maksut velkasaatavista, joihin ei sisälly määräyksiä pääoman takaisinmaksusta tai joiden takaisinmaksu on määrä suorittaa yli 50 vuoden kuluttua velan antopäivästä.

2. Jos koron tai rojaltin maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan välisen tai toisen niistä ja jonkun kolmannen henkilön välisen erityisen suhteen vuoksi koron tai rojaltien määrä ylittää sen

määrän, josta maksaja ja tosiasiallinen edunsaaja olisivat tällaisen suhteen puuttuessa sopineet, tämän direktiivin säännöksiä sovelletaan vain viimeksi mainittuun määrään.”

Direktiivi 2008/7

9 Direktiivin 2008/7 3 artiklassa, jonka otsikko on ”Pääomapanokset”, säädetään seuraavaa:

”Jollei 4 artiklasta muuta johdu, tässä direktiivissä pidetään seuraavia liiketoimia pääomapanoksina:

– –

h) pääomayhtiön varojen sellainen lisääminen jonkin osakkaan tarjoamilla palveluilla, joka ei johda yhtiön pääoman korottamiseen, mutta joka johtaa oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai joka voi lisätä yhtiön osuuksien arvoa;

i) pääomayhtiön lainanotto, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta;

j) pääomayhtiön lainanotto osakkaalta tai osakkaan puolisolta taikka lapselta sekä osakkaan takaaman lainan otto kolmannelta henkilöltä edellyttäen, että lainalla on sama vaikutus kuin yhtiön pääoman lisäämisellä.”

10 Mainitun direktiivin 5 artiklan, jonka otsikko on ”Liiketoimet, joista ei kanneta välillisiä veroja”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät saa kantaa pääomayhtiöiltä mitään välillistä veroa seuraavista:

a) pääomapanokset;

b) lainat tai palvelujen tarjonta, joka tapahtuu osana pääomapanosta;

– –”

Direktiivi 2011/96

11 Direktiivin 2011/96 johdanto-osan kolmannesta kuudenteen perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Tämän direktiivin tarkoitus on vapauttaa lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttää tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla.

(4) Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden ryhmittyminen voi olla tarpeen sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi unionissa ja siten tällaisten sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. Näitä toimia ei saisi estää erityisillä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, epäedullisilla kohteluilla tai vääristymillä. Näin ollen tätä ryhmittymistä varten olisi säädettävä kilpailun kannalta neutraaleja verosäännöksiä, joilla yrityksille tehtäisiin mahdolliseksi mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään.

(5) Tämä ryhmittyminen voi johtaa emo- ja tytäryhtiöiden ryhmien perustamiseen.

(6) Ennen [eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6)] voimaantuloa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita sääntelevät jäsenvaltioiden verosäännökset erosivat toisistaan huomattavasti ja olivat yleisesti ottaen vähemmän edullisia kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiin suhteisiin sovellettavat säännökset. Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettiin tällä tavoin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö. Tämä epäedullisuus oli tarpeen poistaa ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä unionissa.”

12 Direktiivin 2011/96 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

– –

b) kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin;

– –”

13 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta.”

Bulgarian oikeus

14 Oikeushenkilöiden tuloverotuksesta 22.12.2006 annetun lain (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane; DV nro 105), joka on tullut voimaan 1.1.2007 (jäljempänä ZKPO) 1 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa säädetään sen kohteena olevien kotimaisten tai ulkomaisten oikeushenkilöiden Bulgarian tasavallasta saamien tulojen verotuksesta.”

15 ZKPO:n 5 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Voitoista kannetaan yhteisövero.

(2) Tässä laissa tarkoitetuista kotimaisten tai ulkomaisten oikeushenkilöiden tuloista kannetaan vero, joka pidätetään lähdeverona.”

16 ZKPO:n 12 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Seuraavat tulot ovat peräisin kotimaisesta lähteestä, jos niitä saavat kotimaiset oikeushenkilöt, kotimaiset yksityiset elinkeinonharjoittajat taikka ulkomaiset oikeushenkilöt tai ulkomaiset yksityiset elinkeinonharjoittajat Bulgariassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai tietystä laitoksesta tai jos niitä suorittavat ulkomaisille oikeushenkilöille kotimaiset luonnolliset henkilöt tai ulkomaiset luonnolliset henkilöt, joilla on Bulgariassa tietty laitos:

1. korot, mukaan lukien leasingmaksuihin sisältyvät korot;

– –”

17 ZKPO:n 16 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronkierto”, sellaisena kuin pykälä on ollut voimassa 1.1.2010 alkaen, säädetään seuraavaa:

”(1) – – Jos yksi tai useampi liiketoimi, mukaan lukien liiketoimet sellaisten henkilöiden välillä, jotka eivät ole toisiinsa etuyhteydessä, tehdään veronkiertoon johtavin edellytyksin, veron peruste on vahvistettava näistä liiketoimista, niiden yksittäisistä ehdoista tai oikeudellisesta muodosta riippumatta; veron perusteena otetaan huomioon se peruste, jota olisi käytetty, jos tavanomainen ja samankaltainen liiketoimi, jolla pyritään samaan liiketaloudelliseen tulokseen, olisi toteutettu markkinahinnoin ilman, että se johtaa veronkiertoon.

(2) Veronkiertona pidetään myös

– –

3. sellaisten lainojen saamista tai myöntämistä, joiden korkokanta poikkeaa liiketoimen toteuttamishetkellä markkinakorosta, mukaan lukien korottomat lainat tai muu ajallisesti rajoitettu taloudellinen tuki, joka on vastikkeeton, sekä liiketoimintaan kuulumattomien lainojen mitätöiminen tai takaisinmaksu omaan lukuun;

– –”

18 ZKPO:n 20 §:ssä, jonka otsikko on ”Verokanta”, säädetään seuraavaa:

”Yhteisöverokanta on 10 prosenttia.”

19 ZKPO:n 195 §:ssä, jonka otsikko on ”Ulkomaisilta henkilöiltä perittävä lähdevero”, sellaisena kuin pykälä on ollut voimassa 1.1.2015 lähtien, säädetään seuraavaa:

”(1) – – Ulkomailla asuvien oikeushenkilöiden kotimaisista lähteistä saamista tuloista kannetaan lopullinen lähdevero.

(2) – – Edellä 1 momentissa säädetyn lähdeveron pidättävät kotimaiset oikeushenkilöt – –, jotka suorittavat vastaavat tulot ulkomaisille oikeushenkilöille – –

– –

(6) – – Lähdeveroa ei pidätetä seuraavista tuloista:

– –

3. Korkotulot ja tekijänoikeuksien ja lisenssien hyvitykset 7–12 momentissa säädetyin edellytyksin;

– –

(7) – – Korkotuloista, tekijänoikeustuloista ja lisensseistä saatavista tuloista ei pidätetä lähdeveroa, mikäli seuraavat edellytykset täyttyvät samanaikaisesti:

– –

(11) – – Mitä 7, 8, 9 ja 10 momentissa säädetään, ei sovelleta seuraaviin tuloihin:

1. tulot, joita on pidettävä voitonjakona tai pääoman palautuksena;

– –

4. tulot velkasaatavista, joihin ei sisälly määräyksiä pääoman takaisinmaksusta tai joiden takaisinmaksu on määrä suorittaa yli 50 vuoden kuluttua velan antopäivästä;

– –

7. tulot liiketoimista, kun liiketoimen pääasiallinen syy tai yhtenä sen pääasiallisista syistä on veropetos tai veronkierto.”

20 ZKPO:n 199 §:n, jonka otsikko on ”Ulkomaalaisten henkilöiden tuloista pidätettävän lähdeveron peruste”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 195 §:n 1 momentissa tarkoitetuista tuloista pidätettävän lähdeveron määräytymisperuste on näiden tulojen bruttomäärä – –”

21 ZKPO:n 200 §:n, jonka otsikkona on ”Verokanta”, 2 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2011 alkaen, säädettiin seuraavaa:

”– – Edellä 195 §:ssä tarkoitettuihin tuloihin sovellettava verokanta on 10 prosenttia lukuun ottamatta tapauksia, joista säädetään 200a §:ssä.”

22 Tämä säännös on muutettu 1.1.2015 alkaen seuraavasti:

”– – Edellä 195 §:ssä tarkoitettuihin tuloihin sovellettava verokanta on 10 prosenttia.”

23 ZKPO:n 200a §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2011 alkaen ja muutettuna ja täydennettynä 1.1.2014 alkaen, säädettiin, kunnes se kumottiin 1.1.2015 alkavin vaikutuksin, seuraavaa:

”(1) – – Korkotulojen, tekijänoikeustulojen ja lisenssitulojen verokanta on 5 prosenttia, jos seuraavat edellytykset täyttyvät samanaikaisesti:

– –

(5) Mitä 1–4 momentissa säädetään, ei sovelleta seuraaviin tuloihin:

– –

1. tulot, joita on pidettävä voitonjakona tai pääoman palautuksena;

– –

4. tulot velkasaatavista, joihin ei sisälly määräyksiä pääoman takaisinmaksusta tai joiden takaisinmaksu on määrä suorittaa yli 50 vuoden kuluttua velan antopäivästä;

– –"

24 ZKPO:n 202a §:n, jonka otsikko on "Lähdeveron uudelleenlaskenta", 1–4 momentissa, sellaisena kuin pykälä on voimassa 1.1.2010 lähtien, säädetään seuraavaa:

"(1) – – Ulkomaisella oikeushenkilöllä, jonka verotuksellinen asuinpaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehdyn sopimuksen [(EYVL 1994, L 1, s. 3)] osapuolena olevassa muussa valtiossa, on oikeus valita lähdeveron uudelleenlaskenta 12 §:n 2, 3, 5 ja 8 momentissa tarkoitettujen tulojen osalta. Jos ulkomainen henkilö valitsee lähdeveron uudelleenlaskennan, uudelleenlaskenta koskee kaikkia 12 §:n 2, 3, 5 ja 8 momentissa tarkoitettuja tuloja, jotka hän on saanut verovuoden aikana.

(2) Jos ulkomainen henkilö valitsee lähdeveron uudelleenlaskennan saamiensa tulojen osalta, uudelleenlaskettu vero vastaa oikeushenkilöiltä kannettavaa veroa, joka näistä tuloista olisi pitänyt maksaa, jos kotimainen oikeushenkilö olisi saanut ne. Jos ulkomaiselle henkilölle on aiheutunut menoja, jotka liittyvät ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuihin tuloihin, joista olisi pitänyt suorittaa menoja koskeva vero, jos ne olisivat aiheutuneet kotimaiselle oikeushenkilölle, uudelleenlasketun veron määrää korotetaan tällä verolla.

(3) Jos 195 §:n 1 momentissa säädetyn lähdeveron määrä ylittää 2 momentin mukaisesti uudelleenlasketun veron määrän, erotus on palautettava 195 §:n 1 momentissa säädetyn lähdeveron siihen määrään saakka, jota ulkomainen henkilö ei voi vähentää asuinvaltiossaan suoritettavasta verosta.

(4) Jos valitaan lähdeveron uudelleenlaskenta, siitä on ilmoitettava vuosittain jätettävässä veroilmoituksessa. Ulkomainen henkilö jättää veroilmoituksensa Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofialle [(Bulgarian veroviraston Sofian kaupungin alueellinen yksikkö)] tulojen saamista seuraavan vuoden joulukuun 31 päivään mennessä."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

25 "Viva Telecom Bulgaria" EAD, jonka seuraaja "Viva Telecom Bulgaria" EOOD on, teki 22.11.2013 lainanottajana ainoan osakkeenomistajansa, Luxemburgiin sijoittautuneen yhtiön InterV Investment Sàrl:n, kanssa lainasopimuksen, jolla viimeksi mainittu lainanantajana myönsi sille korottoman vaihtovelkakirjalainan, jossa laina-ajan oli määrä päättyä 60 vuoden kuluttua kyseisen sopimuksen voimaantulopäivästä. Mainitussa sopimuksessa määrättiin, että

lainanottajan velvollisuus maksaa laina takaisin raukeaisi minä tahansa ajankohtana rahoituksen myöntämispäivän jälkeen, jos lainanottaja tekisi päätöksen sijoittaa lainasta suoritettavan määrän suuruisen panoksen luontoissuorituksena sen pääomaan lainasopimuksen ehtoja noudattaen.

26 Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (valtion verohallinnon aluevirasto, Bulgaria) (jäljempänä verohallinto) teki 16.10.2017 Viva Telecom Bulgariaa koskevan jälkiverotuspäätöksen, jossa Viva Telecom Bulgaria velvoitettiin maksamaan InterV Investmentin sille myöntämän lainan johdosta ZKPO:n 195 §:n nojalla lähdevero ajanjaksolta 14.2.2014–31.3.2015.

27 Todettuaan, ettei lainaa ollut verotarkastuksen ajankohtana muunnettu pääomaksi ja että lainanottaja ei ollut maksanut tätä lainaa takaisin eikä maksanut korkoja, verohallinto katsoi, että kyseessä oli liiketoimi, joka johti ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettuun veronkiertoon. Verohallinto vahvisti päätöksessään markkinakoron, jota kyseiseen lainaan oli sovellettava laskettaessa korkoja, joita lainanottaja ei ollut maksanut, minkä jälkeen niistä pidätettäisiin 10 prosentin lähdevero.

28 Pääasian valittajan vastapuoli hylkäsi 20.12.2017 Viva Telecom Bulgarian tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

29 Administrativen sad Sofia (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria), jossa kyseinen yhtiö nosti kanteen riitauttaakseen 16.10.2017 tehdyn päätöksen laillisuuden, hylkäsi kanteen 29.3.2019 antamallaan päätöksellä katsoen, että pääasiassa kyseessä oleva laina oli mainitun yhtiön rahoitusomaisuuteen kuuluva erä, joka oli tuottanut etua sen vuoksi, että lainasta ei maksettu korkoja, kun sitä vastoin lainanantajalle oli aiheutunut taloudellista tappiota saamatta jääneiden korkojen vuoksi. Kyseisen tuomioistuimen mukaan lainattua rahamäärää oli käytetty lainasopimuksessa mainittujen lainanottajan taloudellisten velvoitteiden täyttämiseen, eikä rahamäärä siten sisältynyt omaan pääomaan.

30 Viva Telecom Bulgaria teki Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) kassaatiovalituksen, jossa se vaatii kyseisen päätöksen kumoamista.

31 Kyseinen yhtiö vetoaa valituksensa tueksi siihen, että lähdevero on pidätetty fiktiivisistä korkotuloista ottamatta huomioon, että on osoitettu kaupallinen intressi, joka liittyy korottoman lainan myöntämiseen. Se väittää lisäksi, että sillä ei ollut varaa maksaa korkoja pääasiassa kyseessä olevasta lainasta ja että InterV Investment oli pääoman ainoa omistaja tätä lainaa koskevan sopimuksen tekopäivänä. Se katsoo myös, että ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohta on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen, koska siinä ei sallita korottoman lainan osapuolten osoittavan, että lainan myöntämiselle on pätevät taloudelliset perusteet.

32 Viva Telecom Bulgaria vetoaa toissijaisesti siihen, että koska Bulgarian tasavalta on käyttänyt direktiivin 2003/49 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua vaihtoehtoa, jonka perusteella jäsenvaltiot saavat jättää tämän direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle lainojen korot, joita ne käsittelevät verotuksessa omiin varoihin kuuluvista instrumenteista saatavina tuloina, direktiivi 2011/96, joka koskee tämän tyyppisiä tuloja, on sovellettavissa. Kyseisen direktiivin 5 artiklan nojalla kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselle emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta. Se katsoo myös, että pääasiassa kyseessä oleva laina on direktiivin 2008/7 3 artiklan h–j alakohdassa tarkoitettua pääoman lisäämistä, josta ei kyseisen direktiivin 5 artiklan nojalla pitäisi kantaa välillisiä veroja.

33 Varhoven administrativen sad pohtii ensinnäkin, onko ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohta yhteensopiva SEU 5 artiklan 4 kohdassa ja SEU 12 artiklan b alakohdassa tarkoitetun suhteellisuusperiaatteen sekä perusoikeuskirjan 47 artiklassa vahvistetun tehokkaita oikeussuojakeinoja koskevan oikeuden kanssa. Kyseisessä kansallisessa säännöksessä nimittäin säädetään veronkiertoa koskevasta kumoamattomasta olettamasta, kun kyse on korottoman lainan myöntämisestä joko keskenään sidoksissa olevien tai muiden henkilöiden välillä, siten ettei luotonantaja eikä luotonsaaja voi kumota tätä olettamaa. Sidossuhteessa olevien yhtiöiden tapauksessa tällaisen luottosopimuksen tekemistä voidaan kuitenkin perustella kyseisen konsernin etuihin liittyvillä taloudellisilla näkökohdilla.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi direktiivien 2003/49 ja 2011/96 ulottuvuutta. Direktiivin 2003/49 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa – jonka Bulgarian tasavalta on pannut täytäntöön ennen 1.1.2015 lähinnä ZKPO:n 200a §:n 1 momentissa ja 5 momentin 4 kohdassa ja kyseisen päivän jälkeen ZKPO:n 195 §:n 6 momentin 3 kohdassa ja 11 momentin 4 kohdassa – nimittäin säädetään, että lähdejäsenvaltion ei tarvitse myöntää tämän direktiivin mukaisia etuja, jos kyse on maksuista, jotka perustuvat luottosopimuksiin, joissa ei edellytetä pääoman takaisinmaksua tai joiden osalta takaisinmaksu erääntyy yli 50 vuoden kuluttua luoton antamisesta. Näin ollen herää kysymys siitä, onko tällaisia maksuja pidettävä voitonjakona, joka on direktiivin 2011/96 1 ja 5 artiklan nojalla vapautettava lähdeverosta, koska sen suorittaa kotimainen tytäryhtiö ulkomailla asuvalle emoyhtiölleen.

35 Kolmanneksi kyseinen tuomioistuin pohtii, onko sitä, että ulkomainen yhtiö, joka on ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohdan ja 195 §:n nojalla velvollinen maksamaan 1.1.2010 alkaen lähdeveroa, myöntää korottoman lainan kotimaiselle yhtiölle, pidettävä direktiivin 2008/7 3 artiklan h–j alakohdassa tarkoitettuna pääomapanoksena, johon olisi näin ollen sovellettava kyseisen direktiivin ja erityisesti sen 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan, 7 artiklan 1 kohdan ja 8 artiklan säännöksiä.

36 Neljänneksi ja viimeiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii liittymispöytäkirjaan ja liittymisasiakirjaan sisältyvien siirtymätoimenpiteiden vaikutusta, sillä niiden liitteissä VI olevan 6 jakson 3 kohdassa olevissa määräyksissä määrätään, että Bulgarian tasavallalla oli oikeus olla soveltamatta direktiivin 2003/49 1 artiklaa 31.12.2014 saakka, mutta täsmennetään samalla, että kyseisen siirtymäkauden aikana muun muassa toisessa jäsenvaltiossa asuvalle lähiyhtiölle maksettuihin korkoihin sovellettava verokanta ei saa olla 31.10.2010 ja 31.12.2014 välisenä ajanjaksona enempää kuin 5 prosenttia. ZKPO:n 200 §:n 2 momentti ja 200a §:n 1 momentti ja 5 momentin 4 kohta, sellaisina kuin ne olivat voimassa vuonna 2014, ovat näiden säännösten vastaisia, koska niissä säädettiin 10 prosentin lähdeverosta.

37 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko [SEU] 5 artiklan 4 kohdassa ja [SEU] 12 artiklan b alakohdassa vahvistettu suhteellisuusperiaate sekä [perusoikeuskirjan] 47 artiklassa vahvistettu oikeus tehokkaisiin oikeussuojakeinoihin esteenä ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohdan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle?

2) Onko direktiivin [2003/49] 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetussa korkojen maksamisessa kyse voitonjaosta, johon sovelletaan direktiivin [2011/96] 5 artiklaa?

3) Sovelletaanko maksuihin, jotka liittyvät direktiivin [2003/49] 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuun korottomaan lainaan, joka erääntyy 60 vuoden kuluttua sopimuksen tekemisestä, direktiivin [2011/96] 1 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 3 kohtaa sekä 5 artiklaa?

4) Ovatko [SEUT] 49 artikla ja [SEUT] 63 artiklan 1 ja 2 kohta, direktiivin [2011/96] 1 artiklan 1 kohdan b alakohta ja 3 kohta ja 5 artikla sekä direktiivin [2003/49] 4 artiklan 1 kohdan d alakohta esteenä ZKPO:n 195 §:n 1 momentin sekä 200 §:n 2 momentin ja (kumotun) 200a §:n 1 momentin ja 5 momentin 4 kohdan, sellaisena kuin kukin niistä oli voimassa 1.1.2011–1.1.2015, ja ZKPO:n, sellaisena kuin se on voimassa 1.1.2015 alkaen, 195 §:n 1 momentin, 6 momentin 3 kohdan ja 11 momentin 4 kohdan kaltaisille kansallisen oikeuden säännöksille[?] Sallitaanko niissä verotuskäytäntö, jonka mukaan sellaisesta korottomasta lainasta maksamatta olevista koroista, jonka toisessa jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö on myöntänyt kotimaiselle tytäryhtiölle ja joka erääntyy 60 vuoden kuluttua lainasopimuksen voimaantulopäivästä 22.11.2013, on pidätettävä lähdevero?

5) Ovatko direktiivin [2008/7] 3 artiklan h–j alakohta, 5 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta, 7 artiklan 1 kohta ja 8 artikla esteenä ZKPO:n 16 §:n 1 momentin ja 2 momentin 3 kohdan sekä 195 §:n 1 momentin kaltaisille kansallisen oikeuden säännöksille, jotka koskevat lähdeveron pidättämistä fiktiivisistä korkotuloista sellaisen korottoman lainan perusteella, jonka lainanottajayhtiön ainoana osakkaana oleva toisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö myöntää kotimaiselle yhtiölle?

6) Onko oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden vastaista, että direktiivi [2003/49] pantiin täytäntöön vuonna 2011 ennen Bulgarian tasavallan Euroopan unioniin liittymistä koskevasta sopimuksesta tehtyjen asiakirjan ja pöytäkirjan liitteessä VI olevan kohdan 'Verotus' 3 kohdassa määrätyn siirtymäajan päättymistä siten, että ZKPO:n 200 §:n 2 momentissa ja 200a §:n 1 momentissa ja 5 momentin 4 kohdassa säädettiin verokannaksi 10 prosenttia liittymisasiakirjassa ja pöytäkirjassa vahvistetun 5 prosentin enimmäisverokannan sijaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuudella kysymyksellään, jotka ovat osittain päällekkäisiä, lähinnä yhtäältä direktiiviin 2003/49 (toinen, kolmas ja kuudes kysymys), direktiiviin 2011/96 (toinen ja neljäs kysymys) ja direktiiviin 2008/7 (viides kysymys) perustuvan unionin johdetun oikeuden tulkintaa ja toisaalta SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaan (neljäs kysymys) sekä SEU 5 artiklan 4 kohtaan, SEU 12 artiklan b alakohtaan ja perusoikeuskirjan 47 artiklaan (ensimmäinen kysymys) perustuvan unionin primaarioikeuden tulkintaa.

Tutkittavaksi ottaminen

39 Pääasian valittajan vastapuoli katsoo, että toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta. Nämä kysymykset koskevat nimittäin unionin oikeuden säännöksiä eli direktiivin 2003/49 4 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sekä direktiivin 2011/96 1 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 3 kohtaa ja 5 artiklaa, joissa ei ole mitään epäselvää. Näillä säännöksillä ei myöskään ole mitään yhteyttä verohallinnon pääasiassa kyseessä olevassa päätöksessä tekemään oikeudelliseen luonnehdintaan. Kyseisessä päätöksessä ei nimittäin pidätetä lähdeveroa

direktiivissä 2011/96 tarkoitetun osingon tai voitonjaon perusteella vaan korottomasta lainasta johtuvan veronkierron perusteella. Lisäksi ZKPO:n 200a §:n 3 momentin 4 kohdalla, josta on 1.1.2011 lähtien tullut ZKPO:n 200a §:n 5 momentin 4 kohta, on pantu asianmukaisesti täytäntöön direktiivin 2003/49 4 artiklan 1 kohdan d alakohta.

40 Bulgarian hallitus puolestaan katsoo, että toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, koska ne eivät liity pääasian olosuhteisiin. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei nimittäin ilmene, miltä osin direktiivien 2003/49 ja 2011/96 tulkinnalla on merkitystä tämän asian ratkaisemisessa.

41 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeussäännön tulkintaa tai pätevyyttä, unionin tuomioistuimen on siten lähtökohtaisesti ratkaistava ne. Tästä seuraa, että unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos ilmenee, että unionin oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 16.7.2020, Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa on aluksi korostettava toisen, kolmannen ja neljännen kysymyksen kohteena olevien direktiivien 2003/49 ja 2011/96 säännösten selkeyttä koskevan väitteen osalta, että mikään ei estä kansallista tuomioistuinta esittämästä unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymystä, johon annettavasta vastauksesta ei pääasian jonkin osapuolen mukaan voi olla perusteltua epäilystä. Vaikka näin olisi, tällaisia kysymyksiä sisältävää ennakkoratkaisupyyntöä ei silti voida jättää tutkimatta (tuomio 14.10.2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Lisäksi on todettava, ettei minkään unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvän seikan perusteella voida katsoa, että pyydetyllä direktiivien 2003/49 ja 2011/96 tulkitsemisella ei olisi mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai että se olisi luonteeltaan hypoteettinen siitä syystä, että pääasiassa kyseessä olevassa päätöksessä ei ole sovellettu näihin direktiiveihin sisältyviä säännöksiä tai että kansallinen oikeus olisi niiden mukainen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimittäin esittänyt ennakkoratkaisupyynnössään riittävän selvästi syyt, joiden vuoksi se katsoo, että vastaus toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen, jotka koskevat näiden unionin oikeuden säännösten tulkintaa, on tarpeen pääasian ratkaisemiseksi, koska kyseisessä päätöksessä määrätty lähdevero voi kyseisen tuomioistuimen mukaan olla mainittujen direktiivien vastainen.

44 Tästä seuraa, että toinen, kolmas ja neljäs kysymys on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

45 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun ala on unionin tasolla yhdenmukaistettu tyhjentävästi, kaikkia siihen liittyviä kansallisia toimia on arvioitava suhteessa kyseiseen yhdenmukaistamistoimeen eikä suhteessa primaarioikeuden määräyksiin (tuomio 6.12.2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Näin ollen on aluksi tutkittava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset siltä osin kuin ne koskevat direktiivien 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tulkintaa ja sitten, sikäli kuin tyhjentävää yhdenmukaistamista ei ole toteutettu, nämä kysymykset siltä osin kuin ne koskevat yhtäältä SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa ja toisaalta SEU 5 artiklan 4 kohtaa ja SEU 12 artiklan b alakohtaa sekä perusoikeuskirjan 47 artiklaa.

Direktiivien 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tulkinta

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään lähinnä, onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan sekä liittymispöytäkirjan ja liittymisasiakirjan liitteessä VI olevan 6 jakson 3 kohdan kanssa, direktiivin 2011/96 5 artiklaa ja direktiivin 2008/7 3 ja 5 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen.

– *Direktiivi 2003/49*

48 Kuten direktiivin 2003/49 johdanto-osan toisesta, kolmannesta ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä pyritään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin kohdistuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja näiden maksujen verottamiseen yhden kerran yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa, koska verotuksen poistaminen mainituilta maksuilta kokonaan siinä jäsenvaltiossa, josta ne ovat peräisin, on tarkoituksenmukaisin ratkaisu kansallisten ja rajojen ylitse toteutettavien liiketoimien yhdenvertaisen verokohtelun luomiseksi (tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Direktiivin 2003/49 soveltamisala, sellaisena kuin se määritellään direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa, kattaa näin ollen jäsenvaltiosta lähtöisin olevien korko- ja rojaltimaksujen vapauttamisen verosta, mikäli näiden maksujen tosiasiallinen edunsaaja on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta lähtöisin olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka (tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 86 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Tätä silmällä pitäen kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa, että jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korkomaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa lähdeveroina kannettavista veroista, mikäli koron edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö.

51 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska mainitun direktiivin 2 artiklan a alakohdassa määritellään korot siten, että niillä tarkoitetaan ”tuloa kaikenlaisista velkasaatavista”, ainoastaan tosiasiallinen edunsaaja voi saada korkoja, jotka ovat tuloa tällaisista saatavista (tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Näin ollen direktiivissä 2003/49/EY tarkoitettua käsitettä ”koron saaja” on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan yhteisöä, joka tosiasiallisesti hyötyy taloudellisesti sille maksetuista koroista ja jolla on näin ollen valta päättää vapaasti niiden käyttötarkoituksesta (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 88, 89 ja 122 kohta).

53 Tätä käsitettä ei siis ole tulkittava teknisessä merkityksessä (tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 92 kohta).

54 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa, on niin, että jos verohallinto vahvistaa korottomaan lainaan liittyvät fiktiiviset korot niiden verottamiseksi, lainanantaja ei saa mitään korkoa eikä sitä voida siis pitää niiden ”tosiasiallisena edunsaajana” tämän tuomion 51 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

55 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia verohallinnon vahvistamia fiktiivisiä korkoja ei voida pitää direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa ja 2 artiklan a alakohdassa tarkoitettuina korkomaksuina, koska mitään maksuja nimenomaan ei ole suoritettu.

56 Samasta syystä tällaiset korot eivät voi kuulua myöskään kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan, koska kyseinen säännös koskee ”maksuja”, jotka johtuvat velkasaatavista, joihin ei sisälly määräyksiä pääoman takaisinmaksusta tai joiden takaisinmaksu on määrä suorittaa yli 50 vuoden kuluttua velan antopäivästä.

57 Näin ollen direktiiviä 2003/49 ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kansalliseen säännöstöön.

58 Tässä tilanteessa ei ole tarpeen ottaa kantaa kyseisen direktiivin soveltamista Bulgariassa koskevien liittymispöytäkirjan ja liittymisasiakirjan liitteessä VI olevan 6 jakson 3 kohtaan sisältyvien siirtymämääräysten tulkintaan.

– *Direktiivi 2011/96*

59 Direktiivillä 2011/96 pyritään sen johdanto-osan kolmannesta kuudenteen perustelukappaleen mukaan vapauttamaan lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttämään tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla tarkoituksena helpottaa yhtiöiden ryhmittymistä unionissa (tuomio 2.4.2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Kyseisellä direktiivillä pyritään näin turvaamaan jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus (ks. vastaavasti tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Tätä varten mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että direktiiviä sovelletaan tytäryhtiön emoyhtiölleen rajat ylittävässä suhteessa jakamiin voittoihin, ja saman direktiivin 5 artiklassa säädetään niiden vapauttamisesta lähdeverosta.

62 Tältä osin oikeuskäytännössä on jo todettu, että yhtiön kotipaikan jäsenvaltio voi perustellusti pitää yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölleen maksamia korkoja voitonjakona, jos korkojen määrä ylittää sen määrän, joka olisi maksettu markkinaehtoisesti (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, 87–89 kohta).

63 Sitä vastoin fiktiivistä korkoa, jonka yhtiön kotipaikan valtion verohallinto on vahvistanut kyseisen yhtiön ja sen ulkomaisen emoyhtiön välisen korottoman lainan yhteydessä, ei voida pitää voitonjakona, koska tällaisessa tapauksessa näiden yhtiöiden välillä ei tosiasiallisesti makseta korkoa.

64 Direktiiviä 2011/96 ei siten sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kansalliseen säännöstöön.

– *Direktiivi 2008/7*

65 Kuten unionin tuomioistuin on jo useaan otteeseen todennut, direktiivillä 2008/7 on yhdenmukaistettu tyhjentävästi tapaukset, joissa jäsenvaltiot voivat kantaa pääoman hankintaa koskevia välillisiä veroja (tuomio 19.10.2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Tällä direktiivillä pyritään siten mahdollisimman suurelta osin poistamaan tekijät, jotka saattavat vääristää kilpailun edellytyksiä tai estää pääomien vapaata liikkuvuutta, ja näin ollen turvaamaan sisämarkkinoiden moitteeton toiminta (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, 31 kohta).

67 Tässä tarkoituksessa kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan pääomayhtiöt kaikista pääomapanosta koskevista välillisistä veroista.

68 Mainitun direktiivin 3 artiklan h alakohdassa säädettyyn pääomapanoksen määritelmään sisältyy pääomayhtiön varojen sellainen lisääminen jonkin osakkaan tarjoamilla palveluilla, joka ei johda yhtiön pääoman korottamiseen mutta joka voi lisätä yhtiön osuuksien arvoa.

69 Oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että korottoman lainan myöntäminen voi merkitä kyseisessä säännöksessä tarkoitettua pääomanlisäystä, koska lainan saaneella yhtiöllä on tällaisen lainan ansiosta käytössään pääomaa mutta se ei vastaa lainasta aiheutuvista kustannuksista, ja tästä syntyvä korkosäästö lisää tämän yhtiön varoja siten, että se välttyy kustannukselta, josta sen olisi muuten pitänyt vastata, ja koska se välttyy tältä kustannukselta, lainan saaminen vahvistaa kyseisen yhtiön taloudellista suorituskykyä, joten sen voidaan katsoa lisäävän lainan saaneen yhtiön yhtiöosuuksien arvoa (tuomio 17.9.2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Direktiivin 2008/7 otsikon ja sen 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaan tämä direktiivi kuitenkin estää jäsenvaltioita vain kantamasta pääoman sijoituksista ”välillistä veroa”. Kuten oikeuskäytännössä on jo korostettu, kyseisessä direktiivissä säädetty yhdenmukaistaminen

ei koske välittömiä veroja, jotka yhtiöiden tuloverotuksen tavoin kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan unionin oikeutta noudattaen (tuomio 26.9.1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, 21 kohta ja tuomio 18.1.2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, 24 kohta).

71 Direktiivin 2008/7 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei siis velvoiteta jäsenvaltioita vapauttamaan pääoman sijoittamista kaikista välittömistä veroista.

72 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 168 kohdassa, pääasiassa kyseessä olevaa lähdeveroa on pidettävä välittömänä verona.

73 Tämän yhteisöveroa koskevan kansallisen lainsäädännön soveltamisesta seuraavan veron verotettavana tapahtumana ja määräytymisperusteena on se tulo, joka ulkomailla asuvan emoyhtiön olisi pitänyt saada markkinaolosuhteissa. Tältä osin se muistuttaa välitöntä tuloveroa (ks. analogisesti tuomio 18.1.2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, 26 kohta ja tuomio 10.3.2005, Optiver ym., C-22/03, EU:C:2005:143, 33 kohta).

74 Näin ollen direktiiviä 2008/7 ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kansalliseen säännöstöön.

– *Vastaus direktiivien 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tulkintaa koskeviin kysymyksiin*

75 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan kanssa, direktiivin 2011/96 5 artiklaa sekä direktiivin 2008/7 3 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen.

SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan, SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan sekä perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkinta

76 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksillään lähinnä selvittämään, onko yhtäältä SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa sekä toisaalta SEU 5 artiklan 4 kohtaa, SEU 12 artiklan b alakohtaa ja perusoikeuskirjan 47 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen, kun tätä lähdeveroa sovelletaan kyseisten korkojen bruttomäärään, josta ei voida vähentää kyseiseen lainaan liittyviä kuluja tässä vaiheessa vaan lähdeveron uudelleen laskeminen ja mahdollinen palauttaminen edellyttää tätä koskevan hakemuksen tekemistä myöhemmin.

– *SEUT 49 ja SEUT 63 artikla*

77 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa sekä SEUT 49 artiklassa vahvistettuun sijoittautumisvapauteen että SEUT 63 artiklassa vahvistettuun pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, on asianmukaista ensiksi määrittää, kumpaa näistä kahdesta vapaudesta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä saatetaan loukata.

78 Unionin tuomioistuimen hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että on otettava huomioon kyseisen lainsäädännön tarkoitus (tuomio 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu näin ollen kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (tuomio 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80 Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoa tarkoitus on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (tuomio 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

81 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itse toteaa ennakkoratkaisupyynnössään pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä, että ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohtaa sovelletaan sekä keskenään etuyhteydessä olevien yhtiöiden että ilman keskinäistä etuyhteyttä olevien yhtiöiden välillä myönnettyihin korottomiin lainoihin ja siis riippumatta yhtiöllä olevasta mahdollisuudesta käyttää selvää vaikutusvaltaa toisen yhtiön päätöksiin ja toimintaan, mitä tukee myös tämän pykälän 1 momentin sanamuoto, jossa nimenomaisesti viitataan yhtiöihin, joilla ei ole keskinäistä etuyhteyttä.

82 Tällaisessa tilanteessa pääasian tosiseikoilla, joista ilmenee, että lainan myöntänyt yhtiö oli merkityksellisten tosiseikkojen ajankohtana lainan ottaneen yhtiön ainoa osakas, ei ole merkitystä sen määrittämisessä, kumman perusvapauden soveltamisalaan oikeudenkäynnin kohteena oleva tilanne kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 22 ja 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

83 Tämän vuoksi on katsottava, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö kuuluu jo kohteensa puolesta ensisijaisesti SEUT 63 artiklassa vahvistetun pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 158 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

84 Täten on niin, että vaikka kyseisellä säännöstöllä oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia sijoittautumisvapauteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisesta, eivätkä ne näin ollen olisi peruste sille, että kyseistä säännöstöä tutkittaisiin itsenäisesti SEUT 49 artiklan kannalta (tuomio 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, 51 kohta).

85 Näin ollen on tutkittava, merkitseekö mainittu kansallinen säännöstö SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, ja jos näin on, voidaanko kyseinen rajoitus oikeuttaa kyseisen määräyksen nojalla.

86 Ensinnäkin rajoituksen olemassaolosta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että

kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (tuomio 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

87 Jos oletetaan, että kansallisen oikeuden tulkinnan mukaan ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohdassa luodaan veronkiertoa koskeva kumoamaton olettama ilman, että ne, joita asia koskee, voisivat esittää esimerkiksi tuomioistuimessa nostettavan kanteen yhteydessä seikkoja, jotka liittyvät korottomien lainojen myöntämisen perusteena oleviin mahdollisiin kaupallisiin syihin, on todettava, että tätä sääntöä sovelletaan samalla tavalla kaikkiin korottomiin lainoihin riippumatta siitä, onko niissä osallisina ulkomaisia yhtiöitä. Näin ollen kyseisellä säännöksellä ei tämän säännön kannalta millään tavoin rajoiteta SEUT 63 artiklan soveltamisalaan kuuluvaa pääomien vapaata liikkuvuutta.

88 Unionin tuomioistuin on sitä vastoin jo todennut, että kansallinen säännöstö, jonka mukaan ulkomailla asuvan yhtiön on maksettava kotimaisen yhtiön sille maksamista koroista veroa, joka peritään viimeksi mainitun yhtiön pidättämänä lähdeverona ilman mahdollisuutta vähentää kyseessä olevaan toimintaan välittömästi liittyviä tulonhankkimismenoja, kuten korkokuluja, vaikka tällainen vähennysmahdollisuus annetaan kotimaisille yhtiöille, jotka saavat korkoja toiselta kotimaiselta yhtiöltä, merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta (tuomio 26.2.2019, N Luxembourg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 175 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

89 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka samaa 10 prosentin verokantaa sovelletaan riippumatta siitä, onko korottomassa lainassa osallisina yksinomaan kotimaisia vai myös ulkomaisia yhtiöitä, kotimaiset yhtiöt ovat yhteisöverotuksessa velvollisia maksamaan kyseistä veroa fiktiivisten korkotulojensa nettomäärästä, josta on vähennetty lainan myöntämiseen suoraan liittyvät kulut, kun sen sijaan ulkomaisilta yhtiöiltä peritään ZKPO:n 195 §:n 1 ja 2 momentin ja ZKPO:n 199 §:n mukaan lähdevero niiden saamien fiktiivisten korkotulojen bruttomäärästä, josta tällaisia kuluja ei voida vähentää tässä vaiheessa.

90 On tosin kiistatonta, että kyseiset ulkomaiset yhtiöt voivat ZKPO:n 202a §:n nojalla tehdä lähdeveron kantamista seuraavan vuoden aikana hakemuksen tämän veron määrän laskemiseksi uudelleen siten, että se vastaa määrää, joka kotimaisen yhtiön olisi ollut maksettava. Tämän palautusmenettelyn ansiosta ne voivat näin ollen yhtäältä vähentää kyseessä olevaan lainaustoimintaan suoraan liittyvät kulut ja toisaalta saada mahdollisesti palautetuksi liikaa maksetun lähdeveron tai jopa vapautuksen lähdeverosta tappiollisessa tilanteessa.

91 On kuitenkin niin, että vaikka kotimainen yhtiö voi suoraan vähentää fiktiivisiin korkotuloihinsa suoraan liittyvät kulut siten, että verohallinnon kantama veron määrä välittömästi vastaa maksettavan veron täsmällistä määrää, ulkomainen yhtiö voi vaatia niiden huomioon ottamista mainitussa palautusmenettelyssä vasta myöhemmässä vaiheessa tekemällä hakemuksen maksettuaan sitä ennen fiktiivisten korkojensa bruttomäärästä lasketun lähdeveron.

92 Tästä seuraa, että ulkomaisen yhtiön verotuksellisen tilanteen oikaiseminen tapahtuu väistämättä myöhemmin kuin ajankohtana, jona kotimaisen yhtiön on veroilmoituksensa jättämisen jälkeen maksettava vero fiktiivisten korkojensa nettomäärästä.

93 Nyt käsiteltävässä asiassa ei siten ole kiistetty sitä, että jos yhtiö, joka on myöntänyt pääasiassa kyseessä olevan lainan, olisi ollut kotimainen yhtiö, siltä ei olisi kannettu veroa tähän lainaan liittyvistä fiktiivisistä koroista siinä tapauksessa, että sen taloudellinen tilanne olisi ollut tappiollinen, joten se olisi heti vapautunut maksamasta kyseistä veroa ilman, että sen olisi myöhemmin pitänyt vaatia sen määrän uudelleen laskemista.

94 On todettava, että tällainen erilainen kohtelu on omiaan tuottamaan etua kotimaisille yhtiöille, koska siitä seuraa niille vähintäänkin kassatilanteeseen liittyvä etu ulkomaisiin yhtiöihin verrattuna (ks. analogisesti tuomio 22.11.2018, Sofina ym., C-575/17, EU:C:2018:943, 28–34 kohta).

95 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 63 artiklassa.

96 Näin ollen on toiseksi tarkasteltava, voidaanko tällaista rajoitusta pitää SEUT 65 artiklan 1 ja 3 kohdan kannalta objektiivisesti perusteltuna.

97 Näistä määräyksistä seuraa, että jäsenvaltiot voivat kansallisessa lainsäädännössään kohdella kyseisessä maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia eri tavoin sillä edellytyksellä, että tämä ei ole keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista (tuomio 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kiinteistön luovutusvoittovero), C-388/19, EU:C:2021:212, 34 kohta).

98 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, niissä säädetyn erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti tuomio 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Kiinteistön luovutusvoittovero), C-388/19, EU:C:2021:212, 35 kohta).

99 Pääasiassa kyseessä olevien tilanteiden rinnastettavuudesta on ensinnäkin todettava, että pääasian valittajan vastapuoli kirjallisissa huomautuksissaan ja Bulgarian hallitus istunnossa ovat vedonneet siihen, että erilainen kohtelu on perusteltua sen vuoksi, että ulkomaisen yhtiön ja kotimaisen yhtiön tilanteet ovat yhteisöverotuksen kannalta objektiivisesti erilaiset, koska kotimaisesta yhtiöstä poiketen ulkomainen yhtiö ei tuota taloudellista, kirjanpidollista ja verotettavaa tulosta, jonka perusteella se olisi velvollinen maksamaan kyseistä veroa Bulgariassa.

100 Tältä osin on syytä muistuttaa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole samankaltaisia välittömien verojen alalla (tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 31 kohta).

101 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että jos jäsenvaltio yksipuolisesti tai verosopimusten välityksellä säätää, että tuloverovelvollisia ovat tässä jäsenvaltiossa asuvien lisäksi ulkomailla asuvat osingoista, joita ne saavat tässä jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, näiden ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanne muistuttaa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten tilannetta (tuomio 22.11.2018, Sofina ym., C-575/17, EU:C:2018:943, 47 kohta).

102 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että kotimaiset ja ulkomaiset yhtiöt ovat vertailukelpoisessa tilanteessa erityisesti silloin, kun on kyse sellaisten kulujen määrittämisestä tuloveroa laskettaessa, jotka liittyvät suoraan toimintaan, joka on tuottanut veronalaista tuloa jossakin jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

103 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että Bulgarian tasavalta on pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä päättänyt käyttää verotusvaltaansa kotimaisten lainanottajayhtiöiden ja ulkomaisten lainanantajayhtiöiden välillä sovittuihin korottomiin lainoihin ja että näin ollen ulkomaisten yhtiöiden on katsottava olevan näihin lainoihin suoraan liittyvien kulujen osalta kotimaisten yhtiöiden tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa.

104 On totta, että 22.12.2008 annetussa tuomiossa Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) todettiin, että kyseisen tuomion taustalla olleessa tilanteessa verovelvollisen kotipaikasta riippuvalla tavalla erilaisten verotusmenetelmien soveltamisesta johtuva erilainen kohtelu koski tilanteita, joita ei voida objektiivisesti rinnastaa toisiinsa, joten kyseinen erilainen kohtelu, josta ei edes välttämättä ollut etua kotimaisille tulonsaajille, ei merkinnyt muun muassa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, 41 ja 49–51 kohta; ks. vastaavasti myös tuomio 17.9.2015, Miljoen ym. C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, 70 kohta).

105 Toisin kuin 22.12.2008 annetun tuomion Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) taustalla olleessa asiassa, nyt käsiteltävässä asiassa kotimaiset yhtiöt, jotka ovat myöntäneet korottoman lainan, saavat tämän tuomion 94 kohdasta ilmenevin tavoin kuitenkin tällaisen lainan myöntäneisiin ulkomaisiin yhtiöihin nähden kassatilanteeseen liittyvää etua, joka perustuu eroon siinä ajankohdassa, jolloin ne voivat vähentää tähän lainaan suoraan liittyvät kulut.

106 Kuten tämän tuomion 91–93 kohdasta ilmenee, tämän edun laajuus määräytyy sen mukaan, kuinka kauan kestää pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä käyttöön otettu palautusmenettely, jolla ulkomaiset yhtiöt voivat hakea korottomaan lainaan liittyvien fiktiivisten korkojen bruttomäärään sovellettavan lähdeveron uudelleenlaskemista siten, että lähdevero vastaa yhteisöveron määrää, jonka tällaisen lainan myöntänyt kotimainen yhtiö olisi maksanut.

107 Tässä tilanteessa ei voida katsoa, että korottomaan lainaan liittyvien fiktiivisten korkojen verotuskohtelun ero sen mukaan, onko lainan myöntänyt kotimainen vai ulkomainen yhtiö, koskisi pelkästään veronkantotapoja (ks. analogisesti tuomio 26.2.2019, N Luxemburg 1 ym., C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, 164 ja 165 kohta ja tuomio 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, 71–73 kohta).

108 Näin ollen tämä erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

109 Tämän vuoksi on tutkittava toiseksi, voidaanko pääasiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstöä perustella syillä, joihin tietyt osapuolet ovat tässä tapauksessa vedonneet.

110 Tältä osin pääasian valittajan vastapuoli väittää, että alueperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioilla on oikeus verottaa alueellaan syntyneitä tuloja varmistaakseen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen. Se katsoo erityisesti, että koska unioni ei ole toteuttanut

yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään verotusvaltansa jakoperusteet. Bulgarian hallitus puolestaan korostaa, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön tavoitteena on veronkierron estäminen.

111 Näin ollen on todettava, että näillä perusteluilla pyritään lähinnä oikeuttamaan pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö tarpeella turvata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja varmistaa veronkannon tehokkuus veronkierron estämiseksi, kuten ZKPO:n 16 §:n sanamuodostakin ilmenee.

112 Tästä on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, jolla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä ja jos se noudattaa suhteellisuusperiaatetta, joka edellyttää, että kyseisellä toimenpiteellä voidaan taata hyväksyttävästi tavoitellun päämäärän saavuttaminen ja ettei sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (tuomio 21.5.2019, komissio v. Unkari (Maatalousmaan käyttö- ja tuotto-oikeudet), C-235/17, EU:C:2019:432, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

113 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan niin tarve turvata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä kuin veronkierron torjuntakin ovat sellaisia yleiseen etuun liittyviä pakottavia syitä, joilla EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien, joihin pääomien vapaa liikkuvuus kuuluu, käyttämisen rajoittamista voidaan perustella (tuomio 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, 65 kohta). Sama koskee tarvetta varmistaa veronkannon tehokkuus (ks. vastaavasti tuomio 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

114 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön soveltuvuudesta näiden tavoitteiden toteuttamiseen on muistutettava, että tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako voidaan oikeuttaa erilainen kohtelu silloin, kun tarkastellulla järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (tuomio 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

115 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo katsonut, että lähdeverotusmenettely on hyväksyttävä ja asianmukainen keino varmistaa verotusvaltion ulkopuolelle sijoittautuneen verovelvollisen tulojen verottaminen (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, Sofina ym., C-575/17, EU:C:2018:943, 68 kohta).

116 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä säädetään ulkomaisten yhtiöiden kotimaisille yhtiöille myöntämien korottomien lainojen verottamisesta tulon lähteellä, sillä mahdollistetaan kotipaikan jäsenvaltiolle sen verotusvallan käyttäminen alueellaan harjoitettuihin toimintoihin pyrkimällä estämään se, että tällaisten lainojen myöntämisen ainoana tarkoituksena olisi sen alueella harjoitetusta toiminnasta saaduista tuloista normaalisti maksettavan veron välttäminen.

117 Tällaisella säännöstöllä on näin ollen katsottava voitavan varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja veronkannon tehokkuus veronkierron estämiseksi.

118 Sen osalta, ylitetäänkö pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä se, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi, Viva Telecom Bulgaria on vedonnut istunnossa siihen, että ZKPO:n 202a §:ssä säädetty palautusmenettely kestää kohtuuttoman kauan, koska kotimaisen

yhtiön ulkomaiselta yhtiöltä saamansa korottoman lainan fiktiivisten korkojen bruttomäärästä maksaman lähdeveron ylijäämän mahdollinen palauttaminen saattaa tapahtua vasta kolmen vuoden kuluttua.

119 Jollei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen suoritettaviksi kuuluvista tarkistuksista muuta johdu, pääasian valittajan vastapuolen istunnossa esittämistä selityksistä ilmenee kuitenkin, että tällainen palautus suoritetaan pääsääntöisesti 30 päivän kuluessa hakemuksen jättämisestä ja että menettely voi kestää vain poikkeustapauksissa kolme vuotta. Lisäksi Bulgarian hallitus on todennut istunnossa, että valtakunnallisen veronkantoviranomaisen on suoritettava maksettaville määrille korkoa siitä lähtien, kun veroilmoituksen jättämisestä on kulunut 30 päivää, mikä kyseisen tuomioistuimen on myös tarkistettava.

120 Jollei näistä tarkistuksista muuta johdu, pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö ei siis vaikuta palautusmenettelyn keston kannalta ylittävän sitä, mikä on tarpeen sillä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

121 Näin ollen vaikuttaa siltä, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö voidaan oikeuttaa tavoitteilla, jotka koskevat verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamista jäsenvaltioiden välillä ja veronkannon tehokkuuden varmistamista veron kiertämisen estämiseksi.

– *SEU 5 artiklan 4 kohta ja SEU 12 artiklan b alakohta sekä perusoikeuskirjan 47 artikla*

122 Kuten tämän tuomion 33 kohdasta ilmenee, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan sekä perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaa sillä perusteella, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä, sellaisena kuin se ilmenee ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohdasta, säädetään veronkiertoa koskevasta kumoamattomasta olettamasta korottoman lainan myöntämisen yhteydessä.

123 Tässä yhteydessä on muistutettava, että erittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymykseen, kun on selvää, ettei unionin oikeuden säännöstä tai määräystä, jonka tulkintaa unionin tuomioistuimelta on pyydetty, voida soveltaa (tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 31 kohta).

124 Ensinnäkin unionin tuomioistuin on jo todennut SEU 5 artiklan 4 kohdasta, että kyseinen määräys liittyy unionin toimielinten toimintaan, sillä sen ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että suhteellisuusperiaatteen mukaisesti unionin toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi, ja sen toisessa alakohdassa velvoitetaan unionin toimielimet noudattamaan suhteellisuusperiaatetta toimivaltaansa käyttäessään (ks. vastaavasti tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 33 kohta).

125 Toiseksi unionin tuomioistuin on myös todennut SEU 12 artiklan b alakohdasta, että kyseisessä määräyksessä, jonka mukaan kansalliset parlamentit edistävät unionin moitteetonta toimintaa huolehtimalla siitä, että toissijaisuusperiaatetta noudatetaan, valtuutetaan kansalliset parlamentit huolehtimaan mainitun periaatteen noudattamisesta unionin toimielinten toimivaltaa käytettäessä ja unionin moitteettomasta toiminnasta, eikä kyseinen määräys siis koske kansallisia lainsäädäntöjä vaan unionin lainsäädäntöehdotuksia (ks. vastaavasti tuomio 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, 34 kohta).

126 Kolmanneksi on muistutettava perusoikeuskirjan 47 artiklan osalta, että perusoikeuskirjan soveltamisala on jäsenvaltioiden toimenpiteiden osalta määritelty perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan perusoikeuskirjan määräykset koskevat jäsenvaltioita ainoastaan silloin, kun ne soveltavat unionin oikeutta (tuomio 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo ja Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

127 Perusoikeuskirjan 51 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan unionin oikeusjärjestyksessä taattuja perusoikeuksia voidaan soveltaa kaikkiin unionin oikeudessa säänneltyihin tilanteisiin mutta ei muihin tilanteisiin (tuomio 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo ja Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

128 Silloin, kun oikeudellinen tilanne ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan, unionin tuomioistuin ei näin ollen ole toimivaltainen arvioimaan tilannetta, eivätkä perusoikeuskirjan määräykset, joihin mahdollisesti tukeudutaan, sellaisinaan voi perustaa kyseistä toimivaltaa (tuomio 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo ja Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

129 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö ei tämän tuomion 48–75 kohdassa selostetuista syistä kuulu direktiivien 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 soveltamisalaan. Kuten tämän tuomion 87 kohdasta ilmenee, ZKPO:n 16 §:n 2 momentin 3 kohta, siltä osin kuin siinä säädetään veronkiertoa koskevasta kumoamattomasta olettamasta, ei myöskään kuulu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan, minkä vuoksi se jää tältä osin perusoikeuskirjan soveltamisalan ulkopuolelle.

130 Tästä seuraa, ettei ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ole tarpeen vastata siltä osin kuin se pohtii SEU 5 artiklan 4 kohdan ja SEU 12 artiklan b alakohdan sekä perusoikeuskirjan 47 artiklan tulkintaa, koska on selvää, ettei kyseisiä määräyksiä sovelleta kyseisen tuomioistuimen tarkoittamaan tilanteeseen.

– *Vastaus primaarioikeuden tulkintaa koskeviin kysymyksiin*

131 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on suhteellisuusperiaatteen valossa tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen, kun tätä lähdeveroa sovelletaan kyseisten korkojen bruttomäärään, josta ei voida vähentää kyseiseen lainaan liittyviä kuluja tässä vaiheessa vaan lähdeveron uudelleen laskeminen ja mahdollinen palauttaminen edellyttää tätä koskevan hakemuksen tekemistä myöhemmin, kunhan yhtäältä kyseisessä säännöstössä tätä varten säädetyn menettelyn kesto ei ole kohtuuton ja toisaalta palautettaville rahamäärille on suoritettava korkoa.

Oikeudenkäyntikulut

132 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY 1 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan kanssa, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU, sellaisena kuin se on muutettuna 27.1.2015 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2015/121, 5 artiklaa sekä pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/7/EY 3 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen.**

2) **SEUT 63 artiklaa on suhteellisuusperiaatteen valossa tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään lähdeverona kannettavasta verosta, jota peritään kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltään saaman korottoman lainan fiktiivisistä koroista, jotka tytäryhtiö olisi markkinaolosuhteissa joutunut maksamaan emoyhtiölleen, kun tätä lähdeveroa sovelletaan kyseisten korkojen bruttomäärään, josta ei voida vähentää kyseiseen lainaan liittyviä kuluja tässä vaiheessa vaan lähdeveron uudelleen laskeminen ja mahdollinen palauttaminen edellyttää tätä koskevan hakemuksen tekemistä myöhemmin, kunhan yhtäältä kyseisessä säännöstössä tätä varten säädetyn menettelyn kesto ei ole kohtuuton ja toisaalta palautettaville rahamäärille on suoritettava korkoa.**

Allekirjoitukset