Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

24. februar 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – kildeskat af fiktive renter af et rentefrit lån, som et ikke-hjemmehørende moderselskab har ydet et hjemmehørende datterselskab – direktiv 2003/49/EF – renter, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater – artikel 1, stk. 1 – fritagelse for kildeskat – artikel 4, stk. 1, litra d) – udelukkelse af visse betalinger – direktiv 2011/96/EU – selskabsskat – artikel 1, stk. 1, litra b) – overskud, som udloddes af et hjemmehørende datterselskab til dets ikke-hjemmehørende moderselskab – artikel 5 – fritagelse for kildeskat – direktiv 2008/7/EF – rejsning af kapital – artikel 3 – kapitaltilførsel – artikel 5, stk. 1, litra a) – fritagelse for afgift – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – frie kapitalbevægelser – beskatning af bruttobeløbet af fiktive renter – tilbagesøgningsprocedure med henblik på fradrag af de omkostninger, der er forbundet med ydelsen af lånet og en eventuel tilbagebetaling – forskellig behandling – begrundelse – afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne – effektiv skatteopkrævning – bekæmpelse af skatte- og afgiftsunddragelse«

I sag C-257/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste kassationsdomstol, Bulgarien) ved afgørelse af 4. maj 2020, indgået til Domstolen den 9. juni 2020, i sagen

»Viva Telecom Bulgaria« EOOD

mod

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

procesdeltager:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, formanden for Fjerde Afdeling, C. Lycourgos, og dommerne I. Jarukaitis og M. Ilešič,

* Processprog: bulgarsk.

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. juni 2021,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Viva Telecom Bulgaria« EOOD først ved advokati D. Yordanov, M. Emanuilov og S. Hristozova-Yordanova, derefter ved Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov og D. Dimitrova,

– Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia ved N. Kalistratov og M. Bakalova, som befuldmægtigede,

– den bulgarske regering ved T. Tsingileva og L. Zaharieva, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og Y. Marinova, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. september 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU, af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), af artikel 49 TEUF og 63 TEUF, af artikel 4, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT 2003, L 157, s. 49), af artikel 1, stk. 1, litra b), artikel 1, stk. 3, og artikel 5 i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015 (EUT 2015, L 21, s. 1) (herefter »direktiv 2011/96«), af artikel 3, litra h)-j), artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1, og artikel 8 i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter (EUT 2008, L 46, s. 11), af bilag VI, afdeling 6, punkt 3, til protokollen om vilkårene og de nærmere bestemmelser for optagelse af Republikken Bulgarien og Rumænien i Den Europæiske Union (EUT 2005, L 157, s. 29, herefter »optagelsesprotokollen«), og af bilag VI, afdeling 6, punkt 3, til akten om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på (EUT 2005, L 157, p. 203, herefter »tiltrædelsesakten«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem »Viva Telecom Bulgaria« EOOD, der er et selskab med hjemsted i Sofia (Bulgarien), og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia, Bulgarien) vedrørende kildebeskatning af fiktive renter af et rentefrit lån, som er blevet ydet Viva Telecom Bulgaria af dette selskabs moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

Retsforskrifter

EU-retten

Republikken Bulgariens tiltrædelse af Den Europæiske Union

3 Optagelsesprotokollens artikel 20 og tiltrædelsesaktens artikel 23 vedrørende overgangsforanstaltninger bestemmer, at de foranstaltninger, der opregnes i bilag VI til henholdsvis optagelsesprotokollen og tiltrædelsesakten, finder anvendelse i forbindelse med Bulgarien på de betingelser, der er fastsat i nævnte bilag.

4 De nævnte bilag, der henholdsvis har overskriften »Liste omhandlet i artikel 20 i protokollen: Overgangsforanstaltninger for Bulgarien« og »Liste omhandlet i artikel 23 i tiltrædelsesakten: Overgangsforanstaltninger for Bulgarien«, henviser i punkt 3 i begge bilags afdeling 6 med overskriften »Fiskale bestemmelser« til direktiv 2003/49, som ændret ved Rådets direktiv 2004/76/EF af 29. april 2004 (EUT 2004, L 157, s. 106), og præciserer med identisk ordlyd følgende:

»Bulgarien kan undlade at anvende bestemmelserne i artikel 1 i [direktiv 2003/49] før den 31. december 2014. I overgangsperioden må beskatningssatsen for betalinger af renter eller royalties til et associeret selskab i en anden medlemsstat eller til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et associeret selskab i en medlemsstat ikke overstige 10% før den 31. december 2010, og den må ikke overstige 5% for de derpå følgende år indtil den 31. december 2014.«

Direktiv 2003/49

5 Følgende fremgår af første til fjerde betragtning til direktiv 2003/49:

»(1) På et indre marked, der har karakter af et hjemmemarked, bør transaktioner mellem selskaber fra forskellige medlemsstater ikke være undergivet ringere beskatningsvilkår end de vilkår, der gælder for de samme transaktioner mellem selskaber fra samme medlemsstat.

(2) Dette krav er i øjeblikket ikke opfyldt for så vidt angår betaling af renter og royalties; de nationale skattelovgivninger – eventuelt kombineret med bilaterale eller multilaterale overenskomster – kan måske ikke altid sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning, og skattereglernes anvendelse medfører ofte tyngende administrative formaliteter og likviditetsproblemer for de pågældende selskaber.

(3) Det må sikres, at renter og royalties beskattes én gang i en medlemsstat.

(4) Den mest hensigtsmæssige måde at fjerne førnævnte formaliteter og problemer på og samtidig sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens, er at ophæve beskatningen af renter og royalties i den medlemsstat, hvor de opstår, uanset om beskatningen sker ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse; det er især nødvendigt at ophæve sådanne skatter i forbindelse med betalinger mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater samt mellem sådanne selskabers faste driftssteder.«

6 Dette direktivs artikel 1 med overskriften »Anvendelsesområde og procedure« fastsætter:

»1. Betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, fritages for enhver form for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, forudsat at den retmæssige ejer af de pågældende renter eller royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat.

2. En betaling foretaget af et selskab i en medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en medlemsstat og tilhørende et selskab i en anden medlemsstat anses for at opstå i denne medlemsstat (i det følgende benævnt »kildestaten«).

[...]

4. Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.

[...]«

7 Nævnte direktivs artikel 2 med overskriften »Definition af renter og royalties« er affattet som følger:

»I dette direktiv forstås ved:

a) »renter«: indkomst af gældsfordringer af enhver art, uanset om de er sikret ved pant i fast ejendom, og uanset om de indeholder en ret til andel i debitors fortjeneste, og i særdeleshed indkomst fra gældsbeviser, obligationer eller forskrivninger, herunder gevinster og præmier, der er knyttet til sådanne værdipapirer. Straftillæg for for sen betaling anses ikke for renter.

[...]«

8 Samme direktivs artikel 4 med overskriften »Udelukkelse af betalinger som renter eller royalties« bestemmer:

»1. Kildestaten er ikke forpligtet til at sikre dette direktivs fordele i følgende tilfælde:

a) betalinger, der behandles som udlodning af udbytte eller som tilbagebetaling af kapital i henhold til kildestatens lovgivning

[...]

d) betalinger fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen.

2. Hvis en særlig forbindelse mellem betaleren og den retmæssige ejer af renter eller royalties eller mellem en af disse og en tredjemand bevirker, at størrelsen af disse renter eller royalties overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem betaleren og den retmæssige ejer, såfremt denne forbindelse ikke havde bestået, finder bestemmelserne i dette direktiv kun anvendelse på dette eventuelle sidstnævnte beløb.«

Direktiv 2008/7

9 Artikel 3 i direktiv 2008/7 med overskriften »Kapitaltilførsler« bestemmer:

»Med henblik på dette direktiv og med forbehold af artikel 4 betragtes følgende dispositioner som »kapitaltilførsler«:

[...]

h) forøgelse af aktiverne i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen forhøjelse af kapitalen, men resulterer i en ændring af selskabsrettighederne eller vil kunne øge selskabsandelenes værdi

i) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddet

j) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en deltager eller hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån under forudsætning af, at sådanne lån har samme funktion som en forhøjelse af kapitalen.«

10 Direktivets artikel 5 med overskriften »Dispositioner, som ikke er afgiftspligtige« bestemmer i stk. 1:

»Medlemsstaterne må ikke af kapitalselskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:

a) kapitaltilførsler

b) lån eller ydelser i forbindelse med kapitaltilførsler

[...]«

Direktiv 2011/96

11 Tredje til sjette betragtning til direktiv 2011/96 har følgende ordlyd:

»(3) Formålet med dette direktiv er at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau.

(4) Sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater kan være nødvendige for at tilvejebringe forhold i Unionen, der svarer til forholdene på et indre marked, og dermed sikre, at et sådant indre marked kommer til at fungere bedst muligt. Sådanne sammenslutninger bør ikke hæmmes af særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler. Det er derfor vigtigt at fastsætte konkurrenceneutrale beskatningsregler for disse sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater, så virksomhederne får mulighed for at tilpasse sig det indre markeds krav, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan.

(5) Sådanne sammenslutninger kan føre til, at der oprettes koncerner bestående af moder- og datterselskaber.

(6) Inden [Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6)] trådte i kraft, varierede de beskatningsregler, der regulerer forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat, og de var generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat. Samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater var således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat. Det var nødvendigt at fjerne denne forskelsbehandling gennem indførsel af en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på EU-plan.«

12 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/96 har følgende ordlyd:

»Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

[...]

b) på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af

[...]«

13 Dette direktivs artikel 5 er affattet således:

»Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.«

Bulgarsk ret

14 Artikel 1, stk. 4, i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om beskatning af juridiske personers indkomst, DV nr. 105 af 22.12.2006), der har været gældende siden den 1. januar 2007 (herefter »ZKPO«), bestemmer:

»Denne lov vedrører beskatning af de i loven omhandlede indtægter, som hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende juridiske personer oppebærer i Republikken Bulgarien.«

15 ZKPO's artikel 5, stk. 1 og 2, er affattet således:

»(1) Overskud er selskabsskattepligtigt.

(2) Hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende juridiske personers indkomst, som er omhandlet i denne lov, er underlagt skat, der indeholdes ved kilden.«

16 ZKPO's artikel 12, stk. 5, har følgende ordlyd:

»Følgende indtægter hidrører fra indenlandske kilder, når de oppebæres af hjemmehørende juridiske personer, hjemmehørende individuelle erhvervsdrivende, ikke-hjemmehørende juridiske personer eller hjemmehørende individuelle erhvervsdrivende gennem et fast driftssted

eller et konkret etableringssted i landet, eller når de udbetales til ikke-hjemmehørende juridiske personer af hjemmehørende fysiske personer eller af ikke-hjemmehørende fysiske personer, som råder over et konkret etableringssted:

1. renter, herunder renter, der indgår i leasingydelser

[...]«

17 ZKPO's artikel 16 med overskriften »Skatteunddragelse« bestemmer følgende i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2010:

»(1) [...] Når en eller flere transaktioner, herunder mellem ikke-beslægtede personer, indgås på betingelser, hvis gennemførelse giver anledning til skatteunddragelse, fastsættes beskatningsgrundlaget uden hensyn til disse transaktioner, visse af deres betingelser eller deres juridiske form; i stedet anvendes det beskatningsgrundlag, som ville have foreligget, hvis en sædvanlig transaktion af denne art var blevet foretaget i overensstemmelse med markedspriserne med henblik på at opnå det samme økonomiske resultat, men uden at give anledning til skatteunddragelse.

(2) Ved skatteunddragelse forstås ligeledes:

[...]

3. optagelse eller ydelse af lån til rentesatser, som afviger fra markedssatsen på tidspunktet for indgåelse af transaktionen, herunder når der er tale om rentefrie lån eller anden midlertidig vederlagsfri økonomisk støtte samt eftergivelse af lån eller tilbagebetaling af lån, der ikke er knyttet til virksomheden, for egen regning

[...]«

18 ZKPO's artikel 20 med overskriften »Skattesats« bestemmer:

»Skattesatsen for selskabsskatten er på 10%.«

19 ZKPO's artikel 195 med overskriften »Skat indeholdt ved kilden for ikke-hjemmehørende personer« bestemmer følgende i den affattelse, der har været gældende siden den 1. januar 2015:

»(1) [...] Indtægter hidrørende fra indenlandske kilder, der oppebæres af ikke-hjemmehørende juridiske personer [...] er underlagt en endelig kildeskat.

(2) [...] Den i stk. 1 omhandlede kildeskat indeholdes af de hjemmehørende juridiske personer [...] som udbetaler indtægterne til ikke-hjemmehørende juridiske personer [...]

[...]

(6) [...] Følgende er ikke underlagt kildeskat:

[...]

3. indtægter i form af renter, vederlag fra ophavsret og licenser under de stk. 7-12 anførte betingelser

[...]

(7) [...] Indtægter i form af renter, vederlag fra ophavsret og licenser er ikke underlagt kildeskat, når følgende betingelser er opfyldt samtidig:

[...]

(11) [...] Stk. 7, 8, 9 og 10 finder ikke anvendelse på:

1. indtægter, som udgør udlodning af overskud eller tilbagebetaling af kapital

[...]

4. indtægter fra gældsfordringer, for hvilke der ikke er fastsat nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen

[...]

7. indtægter fra transaktioner, der har skatteunddragelse eller skatteundgåelse som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde.«

20 ZKPO's artikel 199 med overskriften »Beregningsgrundlag for kildeskatten af ikke-hjemmehørende personers indtægter« bestemmer i stk. 1:

»Beregningsgrundlaget for kildeskatten af de indtægter, som er omhandlet i artikel 195, stk. 1, er disse indtægters bruttobeløb [...]«

21 ZKPO's artikel 200 med overskriften »Skattesats« bestemte følgende i stk. 2 i den affattelse, som var gældende fra den 1. januar 2011:

»[...] Skattesatsen for den i artikel 195 omhandlede indkomstskat er på 10%, undtagen for de i artikel 200a anførte tilfælde.«

22 Med virkning fra den 1. januar 2015 er denne bestemmelse blevet ændret som følger:

»[...] Skattesatsen for den i artikel 195 omhandlede indkomstskat er på 10%.«

23 ZKPO's artikel 200a bestemte følgende i den affattelse, som var gældende fra den 1. januar 2011, som ændret og suppleret med virkning fra den 1. januar 2014, indtil artiklen blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2015:

»(1) [...] Skattesatsen for indtægter i form af renter, vederlag fra ophavsret og licenser er på 5%, når følgende betingelser er opfyldt samtidig:

[...]

(5) Stk. 1-4 gælder ikke for:

[...]

1. indtægter, som udgør udlodning af overskud eller tilbagebetaling af kapital

[...]

4. indtægter fra gældsfordringer, for hvilke der ikke er fastsat nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen

[...]«

24 ZKPO's artikel 202a med overskriften »Genberegning af kildeskatten« bestemte i den affattelse, som var gældende fra den 1. januar 2010, i stk. 1-4:

»(1) [...] En ikke-hjemmehørende juridisk person, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en anden stat, der er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3)], har for så vidt angår de i artikel 12, stk. 2, 3, 5 og 8, omhandlede indtægter ret til at vælge at lade den ved kilden indeholdte skat genberegne. Når den ikke-hjemmehørende person vælger at lade kildeskatten genberegne, omfatter genberegningen alle de i artikel 12, stk. 2, 3, 5 og 8, omhandlede indtægter, som personen har oppebåret i skatteåret.

(2) Når den ikke-hjemmehørende person vælger at lade den ved kilden indeholdte skat genberegne for så vidt angår de af personen oppebårne indtægter, udgør den genberegnede skat den selskabsskat, der skulle have været svaret af de pågældende indtægter, hvis de var blevet oppebåret af en hjemmehørende juridisk person. Når den ikke-hjemmehørende person har afholdt udgifter, der er forbundet med de indtægter som omhandlet i første punktum, hvoraf der skulle have været svaret skat, hvis de var blevet afholdt af en hjemmehørende juridisk person, forhøjes det genberegnede skattebeløb med denne skat.

(3) Når det i artikel 195, stk. 1, omhandlede kildeskattebeløb overskrider beløbet for den i henhold til stk. 2 genberegnede skat, skal forskellen tilbagebetales op til beløbet for den i artikel 195, stk. 1, omhandlede kildeskat, som den ikke-hjemmehørende person ikke kan fradrage i den skat, der skal betales i den stat, hvor personen er hjemmehørende.

(4) Det angives i den årlige skatteangivelse, som indgives, om der vælges genberegning af kildeskatten. Den ikke-hjemmehørende person har frist til at indgive sin skatteangivelse til Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia [(områdedirektoratet for det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter – Sofia, Bulgarien)] indtil den 31. december i året efter det, hvori indtægterne er blevet oppebåret.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25 Den 22. november 2013 indgik »Viva Telecom Bulgaria« EAD, i hvis rettigheder »Viva Telecom Bulgaria« EOOD er indtrådt, som låntager en låneaftale med sin eneaktionær InterV Investment Sàrl, der er et selskab med hjemsted i Luxembourg, hvorved denne som långiver ydede Viva

Telecom Bulgaria et konvertibelt rentefrit lån, der forfaldt 60 år efter datoen for aftalens ikrafttrædelse. Det var fastsat i aftalen, at låntagers pligt til at tilbagebetale lånet ville bortfalde når som helst efter datoen for ydelse af finansieringen, hvis låntager besluttede at foretage et apportindskud i långivers kapital svarende til det skyldige lånebeløb, på de betingelser, der var fastsat i låneaftalen.

26 Ved afgørelse af 16. oktober 2017 foretog Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (det regionale direktorat under det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) en ændring af skatteansættelsen for Viva Telecom Bulgaria, idet myndigheden i forbindelse med det lån, som InterV Investment havde ydet selskabet, pålagde det at betale kildeskat i medfør af ZKPO's artikel 195 for perioden fra den 14. februar 2014 til den 31. marts 2015.

27 Efter at skatte- og afgiftsmyndigheden på datoen for skattekontrollen havde fastslået, at lånet ikke var blevet konverteret til kapital, og at låntager hverken havde tilbagebetalt lånet eller betalt renter, konkluderede den, at der forelå en transaktion, som gav anledning til skatteunddragelse som omhandlet i ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3. Med henblik på beregningen af de renter, som låntager ikke havde betalt, fastlagde skatte- og afgiftsmyndigheden i sin afgørelse den markedsrentesats, der skulle anvendes på lånet, og fastsatte herpå en kildeskat på 10% af renterne.

28 Den 20. december 2017 afviste sagsøgte i hovedsagen den af Viva Telecom Bulgaria indgivne klage over denne afgørelse.

29 Ved dom af 29. marts 2019 blev skatte- og afgiftsmyndigheden frifundet i den sag, som dette selskab havde anlagt ved Administrativen sad Sofia (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) med henblik på at anfægte lovligheden af afgørelsen af 16. oktober 2017, idet den nævnte domstol fastslog, at det i hovedsagen omhandlede lån udgjorde et finansielt aktiv for selskabet, som havde genereret en fortjeneste på grund af den manglende rentebetaling, mens långiveren for sit vedkommende havde lidt et økonomisk tab som følge af den manglende oppebørsel af renterne. Ifølge den nævnte domstol var lånebeløbet blevet anvendt til at indfri visse i låneaftalen anførte økonomiske forpligtelser for låntageren og udgjorde derfor ikke egenkapital.

30 Viva Telecom Bulgaria har iværksat kassationsappel ved Varhoven administrativen sad (øverste kassationsdomstol, Bulgarien) med påstand om ophævelse af denne dom.

31 Til støtte for appellen har selskabet gjort gældende, at kildeskatten blev indeholdt af fiktive renter uden hensyntagen til, at der havde foreligget en godtgjort kommerciel interesse i at yde et rentefrit lån. Selskabet har ligeledes gjort gældende, at denne ikke havde midler til at betale renterne på det i hovedsagen omhandlede lån, og at InterV Investment var eneindehaver af kapitalen på det tidspunkt, hvor låneaftalen blev indgået. Selskabet er også af den opfattelse, at ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, er i strid med Domstolens praksis, da bestemmelsen ikke gør det muligt for parterne i en aftale om et rentefrit lån at godtgøre, at der er gyldige økonomiske grunde til at yde lånet.

32 Subsidiært har Viva Telecom Bulgaria gjort gældende, at eftersom Republikken Bulgarien har benyttet den i artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49 fastsatte mulighed for, at medlemsstaterne udelukker renter af lån, som de i skattemæssig henseende behandler som indtægter hidrørende fra egenkapitalinstrumenter, fra dette direktivs anvendelsesområde, finder direktiv 2011/96, der vedrører denne form for indtægter, anvendelse. Ifølge dette direktivs artikel 5 skal overskud, som et hjemmehørende datterselskab udlodder til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, således fritages for kildeskat. Selskabet har ligeledes gjort

gældende, at det i hovedsagen omhandlede lån udgør et kapitalbidrag som omhandlet i artikel 3, litra h)-j), i direktiv 2008/7, som i henhold til direktivets artikel 5 ikke må underlægges afgifter af nogen art.

33 Varhoven administrativen sad (øverste kassationsdomstol) ønsker for det første oplyst, om ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, der er omhandlet i artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU, og med retten til effektive retsmidler, der er fastsat i chartrets artikel 47. Denne nationale bestemmelse fastsætter nemlig en uafkræftelig formodning for skatteunddragelse i tilfælde af ydelse af et rentefrit lån, uanset om det er mellem forbundne eller ikke-forbundne personer, uden at långiveren eller låntageren kan afkræfte denne formodning. For så vidt angår forbundne selskaber kan økonomiske hensyn vedrørende den pågældende koncerns interesser imidlertid begrunde optagelsen af et sådant lån.

34 For det andet er den forelæggende ret i tvivl om rækkevidden af direktiv 2003/49 og 2011/96. I overensstemmelse med artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49, som Republikken Bulgarien for så vidt angår tidsrummet før den 1. januar 2015 i det væsentlige har gennemført i ZKPO's artikel 200a, stk. 1, og artikel 200a, stk. 5, nr. 4, og efter denne dato i ZKPO's artikel 195, stk. 6, nr. 3, og artikel 195, stk. 11, nr. 4, er kildestaten nemlig ikke forpligtet til at sikre dette direktivs fordele i tilfælde af betalinger fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen. Spørgsmålet er derfor, om sådanne betalinger skal anses for udlodning af overskud, der, når den foretages af et hjemmehørende datterselskab til dets ikke-hjemmehørende moderselskab, i henhold til artikel 1 og 5 i direktiv 2011/96 skal fritages for kildeskat.

35 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om et ikke-hjemmehørende selskabs ydelse af et rentefrit lån til et hjemmehørende selskab, som fra den 1. januar 2010 pålægges kildeskat i henhold til ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, og artikel 195, skal anses for en kapitaltilførsel som omhandlet i artikel 3, litra h)-j), i direktiv 2008/7, som følgelig skal være underlagt dette direktivs bestemmelser, navnlig direktivets artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1, og artikel 8.

36 For det fjerde og sidste er den forelæggende ret i tvivl om betydningen af de overgangsforanstaltninger, der er indeholdt i optagelsesprotokollen og tiltrædelsesakten, hvis bestemmelser i begge akters bilag VI, afdeling 6, punkt 3, fastsætter, at Bulgarien var bemyndiget til ikke at anvende artikel 1 i direktiv 2003/49 indtil den 31. december 2014, samtidig med, at det præciseres, at skattesatsen for rentebetalinger, der foretages til fordel for bl.a. et associeret selskab i en anden medlemsstat, i denne overgangsperiode ikke må overstige 5% i perioden fra den 31. december 2010 til den 31. december 2014. ZKPO's artikel 200, stk. 2, artikel 200a, stk. 1, og artikel 200a, stk. 5, nr. 4, i den affattelse, der var gældende i 2014, er nemlig i strid med disse bestemmelser, idet de fastsætter en kildeskat på 10%.

37 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er proportionalitetsprincippet i henhold til artikel 5, stk. 4, [TEU], artikel 12, litra b), [TEU] og retten til effektive retsmidler i henhold til [chartrets] artikel 47 [...] til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i [ZKPO's] artikel 16, stk. 2, nr. 3 [...]?

2) Udgør rentebetalinger som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv [2003/49] udlodning af overskud, som er omfattet af artikel 5 i direktiv [2011/96]?

3) Finder bestemmelsen i artikel 1, stk. 1, litra b), stk. 3, og artikel 5 i direktiv [2011/96] anvendelse på betalinger fra et rentefrit lån, som er omfattet af artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49, og som forfalder 60 år efter indgåelsen af aftalen?

4) Er artikel 49 [TEUF] og artikel 63, stk. 1 og 2, [TEUF], artikel 1, stk. 1, litra b), stk. 3, og artikel 5 i direktiv [2011/96] og artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv [2003/49] til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i [ZKPO's] artikel 195, stk. 1, artikel 200, stk. 2, og [...] (ophævet) artikel 200a, stk. 1, og [artikel 200a,] stk. 5, nr. 4, i de respektive affattelser, der var i kraft fra den 1. januar 2011 til den 1. januar 2015, og [ZKPO's] artikel 195, stk. 1, stk. 6, nr. 3, og [artikel 195,] stk. 11, nr. 4, i affattelsen efter den 1. januar 2015[?] [Er disse bestemmelser til hinder for] en beskatningspraksis, hvorefter ikke betalte renter af et rentefrit lån, som er ydet til et i indlandet etableret datterselskab af moderselskabet, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som forfalder 60 år efter den 22. november 2013, er underlagt kildeskat?

5) Er artikel 3, [...] litra h)-j), artikel 5, stk. 1, litra a) og b), artikel 7, stk. 1, og artikel 8 i [direktiv 2008/7] til hinder for en national bestemmelse såsom bestemmelsen i [ZKPO's] artikel 16, stk. 1[, og artikel 16,] stk. 2, nr. 3, og artikel 195, stk. 1, om beskatning ved kilden af fiktive renteindtægter på grundlag af et rentefrit lån, som ydes til et i indlandet etableret selskab af et selskab i en anden medlemsstat, som er eneindehaver af låntagerens kapital?

6) Udgør gennemførelsen af direktiv [2003/49] i 2011 før udløbet af overgangsfristen, som var fastsat i bilag VI, [afdeling] »[6.] Fiskale bestemmelser«, [punkt] 3, [til] [tiltrædelsesakten og optagelsesprotokollen], i [ZKPO's] artikel 200, stk. 2, og artikel 200a, stk. 1, og [artikel 200a,] stk. 5, nr. 4, med en fastsat beskatningssats på 10% i stedet for den maksimale sats på 5%, som er foreskrevet i [tiltrædelsesakten] og [optagelsesprotokollen], ikke en tilsidesættelse af principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

38 Med de seks spørgsmål, der delvist overlapper hinanden, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplysninger om fortolkningen af dels den afledte EU-ret, der følger af henholdsvis direktiv 2003/49 (det andet, det tredje og det sjette spørgsmål), direktiv 2011/96 (det andet og det fjerde spørgsmål) og direktiv 2008/7 (det femte spørgsmål), dels den primære EU-ret, der følger af henholdsvis artikel 49 TEUF og 63 TEUF (det fjerde spørgsmål), artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU (det første spørgsmål) samt chartrets artikel 47 (det første spørgsmål).

Formaliteten

39 Sagsøgte i hovedsagen er af den opfattelse, at det andet til det fjerde præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Thi disse spørgsmål vedrører EU-retlige bestemmelser, nemlig artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49, artikel 1, stk. 1, litra b), artikel 1, stk. 3, og artikel 5 i direktiv 2011/96, som ikke er uklare. Disse bestemmelser har desuden ingen forbindelse med den retlige kvalificering, som skatte- og afgiftsmyndigheden har foretaget i den i hovedsagen omhandlede afgørelse. Denne afgørelse pålægger nemlig ikke kildeskat i forbindelse med udlodning af udbytte eller overskud som omhandlet i direktiv 2011/96, men fordi der foreligger skatteunddragelse som følge af indgåelsen af et rentefrit lån. ZKPO's artikel 200a, stk. 3, nr. 4, der med virkning fra den 1. januar 2011 er blevet til ZKPO's artikel 200a, stk. 5, nr. 4, udgør i øvrigt en korrekt gennemførelse af artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 2003/49.

40 Den bulgarske regering er af den opfattelse, at det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, idet de er uden forbindelse med omstændighederne i tvisten i hovedsagen. Det fremgår således ikke af forelæggelsesafgørelsen, på hvilken måde fortolkningen af direktiv 2003/49 og 2011/96 er relevant for afgørelsen af denne tvist.

41 Det følger af Domstolens faste praksis, at det udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig regel, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål, som er forelagt af de nationale retter, er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, såfremt det fremgår, at den ønskede fortolkning savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af disse spørgsmål (dom af 16.7.2020, Facebook Ireland og Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

42 I det foreliggende tilfælde skal det for så vidt angår argumentet om, at bestemmelserne i direktiv 2003/49 og 2011/96, som er genstand for det andet til det fjerde spørgsmål, er klare, indledningsvis fremhæves, at en national ret på ingen måde er udelukket fra at forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål, hvor svaret ifølge en af parterne i hovedsagen ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl. Selv hvis det antages, at dette er tilfældet, skal en anmodning om præjudiciel afgørelse, der indeholder sådanne spørgsmål, ikke afvises (dom af 14.10.2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

43 I øvrigt bemærkes, at intet i de sagsakter, som Domstolen råder over, giver anledning til at fastslå, at den ønskede fortolkning af direktiv 2003/49 og 2011/96 skulle savne forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand eller være af hypotetisk karakter som følge af den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede afgørelse ikke har anvendt de i disse direktiver indeholdte bestemmelser, eller at national ret er i overensstemmelse med disse bestemmelser. I anmodningen om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret nemlig med den fornødne klarhed fremstillet grundene til, at den anser besvarelsen af det andet til det fjerde spørgsmål vedrørende fortolkningen af disse EU-retlige bestemmelser for at være nødvendig med henblik på at kunne træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen, idet den i denne afgørelse pålagte kildeskat ifølge den forelæggende ret kan være i strid med nævnte direktiver.

44 Det følger heraf, at det andet til det fjerde spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

45 Det følger af Domstolens faste praksis, at enhver national foranstaltning vedrørende et område, hvor der er foretaget en udtømmende harmonisering inden for Unionen, skal bedømmes på grundlag af de harmoniserede bestemmelser og ikke på grundlag af den primære EU-ret (dom af 6.12.2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

46 Der skal derfor først foretages en undersøgelse af den forelæggende rets spørgsmål, for så vidt som de vedrører fortolkningen af direktiv 2003/49, 2011/96 og 2008/7, og dernæst, i mangel af en udtømmende harmonisering, skal disse spørgsmål undersøges, for så vidt som de vedrører dels artikel 49 TEUF og 63 TEUF, dels artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU samt chartrets artikel 47.

Fortolkningen af direktiv 2003/49, 2011/96 og 2008/7

47 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra d), og med bilag VI, afdeling 6, punkt 3, til henholdsvis optagelsesprotokollen og tiltrædelsesakten, artikel 5 i direktiv 2011/96 og artikel 3 og 5 i direktiv 2008/7 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet.

– *Direktiv 2003/49*

48 Som det fremgår af anden til fjerde betragtning til direktiv 2003/49, har direktivet til formål at afskaffe dobbeltbeskatning vedrørende renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, og at sikre, at disse betalinger beskattes én gang i en medlemsstat, idet den mest hensigtsmæssige måde at sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens, er at ophæve beskatningen af renter og royalties i den medlemsstat, hvor de opstår (dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis).

49 Anvendelsesområdet for direktiv 2003/49 omfatter, således som det er afgrænset i direktivets artikel 1, stk. 1, derfor skattefritagelse af betalinger af renter eller royalties, som er opstået i kildestaten, forudsat at den retmæssige ejer deraf er et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat (dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 86 og den deri nævnte retspraksis).

50 I dette perspektiv fastsætter dette direktivs artikel 1, stk. 1, bl.a., at rentebetalinger er fritaget for kildeskat i kildestaten, når renternes retmæssige ejer er et selskab i en anden medlemsstat.

51 Det fremgår således af Domstolens praksis, at eftersom nævnte direktivs artikel 2, litra a), definerer renter som »indkomst af gældsfordringer af enhver art«, er det alene den retmæssige ejer, som kan modtage renter, der udgør indkomst af sådanne gældsfordringer (dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).

52 Begrebet »retmæssig ejer« som omhandlet i direktiv 2003/49 skal dermed fortolkes således, at det betegner en enhed, som økonomisk set reelt modtager de renter, som betales til den, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf (jf. i denne retning dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 88, 89 og 122).

53 Dette begreb skal derfor ikke forstås i en teknisk forstand (dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 92).

54 Som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, modtager långiver imidlertid ingen renter og kan derfor ikke anses for at være en »retmæssig ejer« som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 51, når skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på at beskatte dem fastsætter fiktive renter af et rentefrit lån.

55 Det følger heraf, at fiktive renter, der er fastsat af skatte- og afgiftsmyndigheden som de i hovedsagen omhandlede, ikke kan anses for rentebetalinger som omhandlet i artikel 1, stk. 1, og artikel 2, litra a), i direktiv 2003/49, eftersom der netop ikke har fundet nogen betaling sted.

56 Af samme grund kan sådanne renter heller ikke være omfattet af dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra d), eftersom denne bestemmelse vedrører »betalinger« fra gældsfordringer, som ikke indeholder nogen bestemmelse om tilbagebetaling af hovedstolen, eller hvor tilbagebetaling skal finde sted mere end 50 år efter udstedelsesdatoen.

57 Direktiv 2003/49 finder følgelig ikke anvendelse på en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

58 Under disse omstændigheder er det ufornødent at tage stilling til fortolkningen af overgangsbestemmelserne i bilag VI, afdeling 6, punkt 3, til henholdsvis optagelsesprotokollen og tiltrædelsesakten vedrørende anvendelsen af dette direktiv i Bulgarien.

– *Direktiv 2011/96*

59 I overensstemmelse med tredje til sjette betragtning hertil er formålet med direktiv 2011/96 at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau for at lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan (dom af 2.4.2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

60 Dette direktiv tilsigter således at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat (dom af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

61 Med henblik herpå fastsætter nævnte direktivs artikel 1, stk. 1, litra b), at direktivet finder anvendelse på overskud, som i en grænseoverskridende forbindelse udloddes af datterselskaber til deres moderselskaber, idet samme direktivs artikel 5 fastsætter, at dette overskud er fritaget for kildeskat.

62 I denne henseende har Domstolen allerede udtalt, at den medlemsstat, hvor et selskab er hjemmehørende, lovligt kan behandle renter, som dette selskab betaler til sit moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som en udlodning af overskud, når rentebeløbet overstiger, hvad der ville blive betalt på armslængdevilkår (jf. i denne retning dom af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 87-89).

63 Fiktive renter, der er fastsat af et hjemmehørende selskabs skatte- og afgiftsmyndighed i forbindelse med et rentefrit lån mellem dette selskab og dets ikke-hjemmehørende moderselskab, kan derimod ikke anses for udlodning af overskud, eftersom der i et sådant tilfælde ikke sker nogen faktisk betaling af renter mellem disse selskaber.

64 Direktiv 2011/96 finder følgelig ikke anvendelse på en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

– *Direktiv 2008/7*

65 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, har direktiv 2008/7 medført en fuldstændig harmonisering af de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan afgiftspålægge kapitaltilførsler (dom af 19.10.2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

66 Denne harmonisering har således til formål så vidt muligt at eliminere faktorer, som kan fordreje konkurrencevilkårene eller hæmme de frie kapitalbevægelser, og således sikre et velfungerende indre marked (jf. i denne retning dom af 22.4.2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, præmis 31).

67 Med henblik herpå følger det af dette direktivs artikel 5, stk. 1, litra a), at medlemsstaterne ikke må opkræve kapitaltilførselsafgifter af nogen art af kapitalselskaber.

68 I nævnte direktivs artikel 3, litra h), defineres begrebet »kapitaltilførsel« som en forøgelse af aktiverne i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen forhøjelse af kapitalen, men som vil kunne øge selskabsandelenes værdi.

69 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at ydelse af et rentefrit lån kan udgøre en kapitaltilførsel som omhandlet i denne bestemmelse, eftersom et sådant lån giver det låntagende selskab adgang til at råde over kapital, uden at det skal afholde omkostningerne derved, eftersom de heraf følgende sparede renteudgifter vil resultere i en forøgelse af selskabsformuen, idet de sætter selskabet i stand til at undgå en udgift, som det ellers ville have haft, og eftersom fordelen ved et sådant lån, der sparer selskabet for denne udgift, bidrager til at styrke selskabets økonomiske kapacitet og derfor må anses for at være egnet til at forøge selskabsandelenes værdi i det modtagende selskab (dom af 17.9.2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

70 Ifølge selve titlen på direktiv 2008/7 og ordlyden af direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), forbyder dette direktiv imidlertid udelukkende medlemsstaterne at pålægge kapitaltilførsler »afgifter«. Som Domstolen allerede har fremhævet, vedrører den harmonisering, der er fastsat i det nævnte direktiv, navnlig ikke direkte skatter, der, såsom selskabsskat, principielt henhører under medlemsstaternes kompetence under overholdelse af EU-retten (dom af 26.9.1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, præmis 21, og af 18.1.2001, P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, præmis 24).

71 Artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/7 pålægger dermed ikke medlemsstaterne at fritage kapitaltilførsler for enhver form for direkte beskatning.

72 Som generaladvokaten har anført i punkt 168 i forslaget til afgørelse, skal den i hovedsagen omhandlede kildeskat anses for en direkte skat.

73 For denne skat, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivning om selskabsskat, udgøres den udløsende faktor og beskatningsgrundlaget således af den indkomst, som det ikke-hjemmehørende moderselskab ville have kunnet realisere på markedsvilkår. I denne henseende har den lighed med en direkte indkomstskat (jf. analogt dom af 18.1.2001, P.P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, præmis 26, og af 10.3.2005, Optiver m.fl., C-22/03, EU:C:2005:143, præmis 33).

74 Direktiv 2008/7 finder derfor ikke anvendelse på en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

– Besvarelse af spørgsmålene vedrørende fortolkningen af direktiv 2003/49, 2011/96 og direktiv 2008/7

75 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra d), artikel 5 i direktiv 2011/96 og artikel 3 og 5 i direktiv 2008/7 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet.

Fortolkningen af artikel 49 TEUF og 63 TEUF, af artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU samt af chartrets artikel 47

76 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om dels artikel 49 TEUF og 63 TEUF, dels artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU samt chartrets artikel 47 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet, såfremt denne indeholdelse af kildeskat finder anvendelse på bruttobeløbet af disse renter, uden mulighed for på dette trin at fradrage omkostninger i forbindelse med lånet, idet det er nødvendigt efterfølgende at indgive en anmodning herom med henblik på, at der foretages en fornyet beregning af nævnte indeholdelse, og med henblik på eventuel tilbagebetaling.

– Artikel 49 TEUF og 63 TEUF

77 Da den forelæggende ret både har henvist til etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, der er sikret ved henholdsvis artikel 49 TEUF og 63 TEUF, skal det indledningsvis fastslås, hvilken af disse to friheder der berøres af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

78 I denne henseende følger det af Domstolens faste praksis, at der skal tages hensyn til formålet med den pågældende lovgivning (dom af 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

79 En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører således under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (dom af 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

80 Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

81 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har den forelæggende ret i sin anmodning om præjudiciel afgørelse selv anført, at ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, finder anvendelse på rentefrie lån, der ydes mellem såvel forbundne selskaber som mellem ikke-forbundne selskaber, og således uafhængigt af den mulighed, som et selskab har for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i og driften af et andet selskab, hvilket i øvrigt understøttes af ordlyden af denne artikels stk. 1, der udtrykkeligt omhandler ikke-forbundne selskaber.

82 I et sådant tilfælde er de faktiske omstændigheder i hovedsagen, hvoraf det fremgår, at det långivende selskab på tidspunktet for de relevante faktiske omstændigheder var eneaktionær i det låntagende selskab, uden betydning med henblik på at afgøre, om den i tvisten omhandlede situation henhører under den ene eller den anden af de grundlæggende friheder (jf. i denne retning dom af 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis).

83 Som følge af selve genstanden for den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skal det følgelig fastslås, at den overvejende henhører under de frie kapitalbevægelser som fastsat i artikel 63 TEUF (jf. i denne retning dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 158 og den deri nævnte retspraksis).

84 På denne baggrund og ud fra den antagelse, at denne nationale lovgivning har restriktive virkninger for etableringsfriheden, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for kapitalens frie bevægelighed og kan følgelig ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af denne lovgivning på grundlag af artikel 49 TEUF (dom af 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 51).

85 Det skal derfor undersøges, om den nævnte nationale lovgivning indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF, og i bekræftende fald om denne restriktion kan begrundes i henhold til denne bestemmelse.

86 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion, bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at artikel 63, stk. 1, TEUF som restriktioner for kapitalbevægelserne forbyder foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller som kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

87 Selv hvis det i denne henseende antages, at ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3 – hvilket henhører under fortolkningen af national ret – indfører en uafkræftelig formodning for skatteunddragelse, uden at de berørte parter, bl.a. inden for rammerne af et søgsmål, kan fremlægge oplysninger om eventuelle forretningsmæssige grunde, der begrunder indgåelsen af rentefrie lån, må det konstateres, at denne regel finder anvendelse på samme måde på alle rentefrie lån, uanset om de vedrører ikke-hjemmehørende selskaber. Hvad angår denne regel medfører denne bestemmelse derfor ikke nogen restriktion for de frie kapitalbevægelser, der henhører under artikel 63 TEUF.

88 Domstolen har derimod allerede fastslået, at en national lovgivning, hvorefter et ikke-hjemmehørende selskab ved kildeskatteindeholdelse foretaget af et hjemmehørende selskab beskattes af de renter, som sidstnævnte selskab har betalt til førstnævnte selskab, uden at have mulighed for at fradrage omkostninger såsom renteudgifter, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirksomhed, hvorimod hjemmehørende selskaber, der modtager renter fra et andet hjemmehørende selskab, indrømmes en sådan mulighed for fradrag, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser (dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 175 og den deri nævnte retspraksis).

89 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at selv om den samme skattesats på 10% finder anvendelse uafhængigt af, om det rentefrie lån udelukkende omfatter hjemmehørende selskaber eller også omfatter ikke-hjemmehørende selskaber, pålægges de hjemmehørende selskaber imidlertid den omhandlede skat inden for rammerne af selskabsskattepligten af nettobeløbet af deres fiktive renteindtægter efter fradrag af eventuelle omkostninger, der er direkte forbundet med ydelsen af dette lån, mens ikke-hjemmehørende selskaber i overensstemmelse med ZKPO's artikel 195, stk. 1 og 2, og artikel 199 pålægges kildeskat af bruttobeløbet af deres fiktive renteindtægter, uden at det på dette trin er muligt at fradrage sådanne omkostninger.

90 Det er ganske vist ubestridt, at disse ikke-hjemmehørende selskaber i medfør af ZKPO's artikel 202a kan indgive en anmodning i løbet af året efter det år, hvor kildeskatten opkræves, med henblik på, at denne skat genberegnes, således at den svarer til den skat, som et hjemmehørende selskab skulle have betalt. Denne tilbagesøgningsprocedure gør det således muligt for disse selskaber dels at fratrække de omkostninger, der er direkte forbundet med den pågældende lånevirksomhed, dels at opnå en eventuel tilbagebetaling af den overskydende kildeskat eller endog opnå fritagelse for denne skat i tilfælde af en tabsgivende situation.

91 Det forholder sig imidlertid således, at mens et hjemmehørende selskab uden videre kan fradrage de omkostninger, der er direkte forbundet med dets fiktive renteindtægter, med henblik på, at det af skatte- og afgiftsmyndigheden opkrævede skattebeløb straks svarer til det nøjagtige skyldige beløb, kan et ikke-hjemmehørende selskab først på et senere tidspunkt anmode om, at disse tages i betragtning, i forbindelse med den nævnte tilbagesøgningsprocedure ved at indgive en anmodning herom efter at have betalt den kildeskat, der er beregnet af bruttobeløbet af selskabets fiktive renter.

92 Det følger heraf, at reguleringen af et ikke-hjemmehørende selskabs skattemæssige situation nødvendigvis sker forsinket i forhold til det tidspunkt, hvor et hjemmehørende selskab efter at have indgivet sin skatteangivelse skal betale skat af nettobeløbet af dets fiktive renter.

93 I det foreliggende tilfælde er det således ubestridt, at hvis det selskab, der har ydet det i hovedsagen omhandlede lån, havde været et hjemmehørende selskab, ville det i tilfælde af, at dets økonomiske situation var tabsgivende, ikke være blevet opkrævet skat af fiktive renter af dette lån, og det ville derfor uden videre have været fritaget for at betale denne skat uden at være forpligtet til senere at anmode om en fornyet beregning.

94 Det skal fastslås, at en sådan forskellig behandling kan give hjemmehørende selskaber en fordel, eftersom den i det mindste medfører en likviditetsmæssig fordel for disse i forhold til ikke-hjemmehørende selskaber (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 28-34).

95 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

96 Det skal derfor for det andet efterprøves, om en sådan restriktion kan anses for objektivt begrundet på grundlag af artikel 65, stk. 1 og 3, TEUF.

97 Det følger af disse bestemmelser, at medlemsstaterne i deres nationale lovgivning kan sondre mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, for så vidt som denne sondring ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser (dom af 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skat af avancer af fast ejendom), C-388/19, EU:C:2021:212, præmis 34).

98 Der skal derfor sondres mellem forskellig behandling, der er tilladt efter artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt efter nævnte artikels stk. 3. I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at nationale skattebestemmelser kun kan anses for forenelige med EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skat af avancer af fast ejendom), C-388/19, EU:C:2021:212, præmis 35).

99 Hvad for det første angår sammenligneligheden af de i hovedsagen omhandlede situationer har sagsøgte i hovedsagen i sit skriftlige indlæg og den bulgarske regering i retsmødet gjort gældende, at den forskellige behandling er begrundet i den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab og et hjemmehørende selskab befinder sig i objektivt forskellige situationer med hensyn til selskabsskat, eftersom førstnævnte til forskel fra sidstnævnte ikke genererer et finansielt, regnskabsmæssigt og skattemæssigt resultat, der gør det muligt for selskabet at betale denne skat i Bulgarien.

100 I denne henseende bemærkes, at med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig (dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 31).

101 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at de ikke-hjemmehørende selskabers situation nærmer sig de hjemmehørende selskabers situation, fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende selskaber, men også de ikke-hjemmehørende selskaber indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 47).

102 Hvad navnlig angår fastsættelsen af omkostninger, der er direkte forbundet med en virksomhed, som giver anledning til indkomst, der er skattepligtig i en medlemsstat, med henblik på beregningen af indkomstskat, har Domstolen allerede fastslået, at hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende selskaber befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. i denne retning dom af 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

103 I det foreliggende tilfælde skal det imidlertid fastslås, at Republikken Bulgarien med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har valgt at udøve sin beskatningskompetence på rentefrie lån, der er ydet mellem hjemmehørende låntagende selskaber og ikke-hjemmehørende

långivende selskaber, og at ikke-hjemmehørende selskaber følgelig for så vidt angår de omkostninger, der er direkte forbundet med disse lån, skal anses for at befinde sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber.

104 Det er korrekt, at Domstolen i dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), fastslog, at under omstændighederne i den sag, der gav anledning til denne dom, vedrørte en forskellig behandling bestående i anvendelse af forskellige beskatningsteknikker, alt efter hvor den skattepligtige var hjemmehørende, situationer, som ikke var objektivt sammenlignelige, således at denne forskellige behandling, som desuden ikke nødvendigvis gav hjemmehørende modtagere en fordel, ikke udgjorde en restriktion for bl.a. de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, præmis 41 og 49-51, jf. ligeledes i denne retning dom af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 70).

105 Til forskel fra den sag, der gav anledning til dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), har hjemmehørende selskaber, der har ydet et rentefrit lån, således som det fremgår af denne doms præmis 94, i den foreliggende sag imidlertid en likviditetsmæssig fordel i forhold til ikke-hjemmehørende selskaber, der har ydet et sådant lån, som følger af de forskellige tidspunkter, hvorpå fradraget for de omkostninger, der er direkte forbundet med dette lån, kan foretages af disse selskaber.

106 Som det fremgår af denne doms præmis 91-93, afhænger omfanget af denne fordel af varigheden af den tilbagesøgningsprocedure, der er indført ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, med henblik på at gøre det muligt for ikke-hjemmehørende selskaber at anmode om en fornyet beregning af den indeholdelse af kildeskat, der er sket i bruttobeløbet af de fiktive renter af det rentefrie lån, således at denne indeholdelse svarer til den selskabsskat, som et hjemmehørende selskab, der har ydet et sådant lån, ville have betalt.

107 På denne baggrund kan en forskellig behandling af beskatning af fiktive renter af et rentefrit lån, alt efter om lånet er ydet af et hjemmehørende eller et ikke-hjemmehørende selskab, ikke anses for at være begrænset til reglerne for opkrævning af skat (jf. analogt dom af 26.2.2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, EU:C:2019:134, præmis 164 og 165, og af 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, præmis 71-73).

108 Denne forskellige behandling vedrører dermed situationer, der er objektivt sammenlignelige.

109 Det skal derfor for det andet undersøges, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning kan begrundes i de hensyn, som visse procesdeltagere har påberåbt sig i det foreliggende tilfælde.

110 I denne henseende har sagsøgte i hovedsagen gjort gældende, at medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialitetsprincippet har ret til at beskatte indkomst, der genereres på deres område, med henblik på at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen. I mangel af harmoniseringsforanstaltninger på EU-plan har medlemsstaterne navnlig fortsat kompetence til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres beskatningsbeføjelser. Den bulgarske regering har fremhævet, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har til formål at bekæmpe skatteunddragelse.

111 Det skal således fastslås, at denne argumentation i det væsentlige har til formål at begrunde den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at sikre en effektiv skatteopkrævning med henblik på at forebygge skatteunddragelse, således som det fremgår af selve ordlyden af ZKPO's artikel 16.

112 I denne henseende følger det af Domstolens faste praksis, at en foranstaltning, der begrænser de frie kapitalbevægelser, kun er tilladt, såfremt den kan begrundes i tvingende almene hensyn og overholder proportionalitetsprincippet, hvilket kræver, at foranstaltningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, der forfølges, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 21.5.2019, Kommissionen mod Ungarn (Brugsrettigheder over landbrugsarealer), C-235/17, EU:C:2019:432, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

113 Ifølge Domstolens praksis udgør såvel nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som bekæmpelse af skatteunddragelse tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten, herunder de frie kapitalbevægelser (dom af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 65). Det samme gælder for nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning (dom af 30.4.2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

114 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivnings egnethed til at opfylde disse formål bemærkes, at nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan begrunde en forskellig behandling, når den ordning, der vurderes, har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (dom af 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

115 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at kildeskatteindeholdelsesproceduren udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en skattepligtig person, som er hjemmehørende uden for beskatningsstaten (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 68).

116 I det foreliggende tilfælde skal det imidlertid fastslås, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, for så vidt som den fastsætter kildebeskatning af fiktive renter af rentefrie lån, som ikke-hjemmehørende selskaber har ydet til hjemmehørende selskaber, gør det muligt for hjemstedsmedlemsstaten at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område, idet den har til formål at forhindre, at ydelsen af sådanne lån ikke har andet formål end at undgå den skat, der normalt ville skulle svares af indkomst, der genereres ved virksomhed på det nationale område.

117 En sådan lovgivning skal derfor anses for egnet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og til at sikre en effektiv skatteopkrævning med henblik på at forebygge skatteunddragelse.

118 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, har Viva Telecom Bulgaria i retsmødet gjort gældende, at varigheden af den tilbagesøgningsprocedure, der er fastsat i ZKPO's artikel 202a, er

for lang, eftersom en eventuel tilbagebetaling af den overskydende kildeskat, som et hjemmehørende selskab har betalt af bruttobeløbet af de fiktive renter af et rentefrit lån, der er ydet af et ikke-hjemmehørende selskab, først kan finde sted, når der er gået tre år.

119 Med forbehold af den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, fremgår det imidlertid af de oplysninger, som sagsøgte i hovedsagen fremlagde i dette retsmøde, at en sådan tilbagebetaling som hovedregel sker inden for en frist på 30 dage regnet fra indgivelsen af anmodningen, og at varigheden af proceduren kun i undtagelsestilfælde når op på tre år. Den bulgarske regering har desuden i retsmødet anført, hvilket det ligeledes tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at det nationale agentur for offentlige indtægter skal betale renter af de skyldige beløb fra den 30. dag efter indgivelsen af skatteangivelsen.

120 Med forbehold af denne efterprøvelse synes den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning således ikke, henset til tilbagesøgningsprocedurens varighed, at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de mål, som den forfølger.

121 Under disse omstændigheder forekommer denne nationale lovgivning at kunne begrundes i hensynene til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at sikre en effektiv skatteopkrævning med henblik på at forebygge skatteunddragelse.

– *Artikel 5, stk. 4, TEU og artikel 12, litra b), TEU samt chartrets artikel 47*

122 Som det fremgår af denne doms præmis 33, er den forelæggende ret ligeledes i tvivl om fortolkningen af artikel 5, stk. 4, TEU, artikel 12, litra b), TEU og chartrets artikel 47 med den begrundelse, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således som den følger af ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, fastsætter en uafkræftelig formodning for skatteunddragelse i tilfælde af ydelse af et rentefrit lån.

123 I denne henseende bemærkes, at Domstolen ifølge fast retspraksis ikke har kompetence til at besvare et præjudicielt spørgsmål, når det er åbenbart, at den EU-retlige bestemmelse, som Domstolen anmodes om at fortolke, ikke kan finde anvendelse (dom af 25. juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 31).

124 Hvad for det første angår artikel 5, stk. 4, TEU har Domstolen allerede fastslået, at denne bestemmelse vedrører EU-institutionernes handlinger, idet bestemmelsens første afsnit bestemmer, at indholdet og formen af Unionens handling i medfør af proportionalitetsprincippet ikke går videre end nødvendigt for at nå målene i traktaterne, og idet bestemmelsens andet afsnit pålægger EU-institutionerne at overholde proportionalitetsprincippet under udøvelsen af en beføjelse (jf. i denne retning dom af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 33).

125 Hvad for det andet angår artikel 12, litra b, TEU har Domstolen ligeledes fastslået, at denne bestemmelse, hvorefter de nationale parlamenter bidrager til, at Unionen kan fungere tilfredsstillende, idet de sikrer, at nærhedsprincippet overholdes, giver de nationale parlamenter beføjelse til at sikre, at dette princip overholdes, når EU-institutionerne udøver en beføjelse, og til at sikre, at Unionen kan fungere tilfredsstillende, og at den dermed ikke tager sigte på national lovgivning, men Unionens lovgivningsmæssige retsakter (jf. i denne retning dom af 25.7.2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, præmis 34).

126 Hvad for det tredje angår chartrets artikel 47 bemærkes, at chartrets anvendelsesområde for så vidt angår medlemsstaternes virke er defineret i chartrets artikel 51, stk. 1, hvorefter chartrets bestemmelser kun er rettet til medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten (dom af 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo og Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

127 Chartrets artikel 51, stk. 1, bekræfter Domstolens faste praksis om, at de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan anvendes i alle situationer, der reguleres af EU-retten, men ikke uden for sådanne situationer (dom af 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo og Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

128 Når en retlig situation ikke henhører under EU-rettens anvendelsesområde, har Domstolen således ikke kompetence til at træffe afgørelse herom, og de af chartrets bestemmelser, der eventuelt er blevet påberåbt, kan ikke i sig selv danne grundlag for denne kompetence (dom af 14.1.2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo og Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

129 I det foreliggende tilfælde henhører den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning af de grunde, der er redegjort for i denne doms præmis 48-75, ikke under anvendelsesområdet for direktiv 2003/49, 2011/96 og 2008/7. For så vidt som ZKPO's artikel 16, stk. 2, nr. 3, indfører en uafkræftelig formodning for skatteunddragelse, er den i øvrigt ikke, således som det fremgår af denne doms præmis 87, omfattet af artikel 63 TEUF og falder derfor på dette punkt uden for chartrets anvendelsesområde.

130 Det følger heraf, at det er ufornødent at besvare den forelæggende rets spørgsmål om fortolkningen af artikel 5, stk. 4, TEU, artikel 12, litra b), TEU og chartrets artikel 47, idet det er åbenbart, at disse bestemmelser ikke kan finde anvendelse på den situation, som den forelæggende ret har beskrevet.

– *Besvarelse af spørgsmålene vedrørende fortolkningen af den primære ret*

131 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet, såfremt denne indeholdelse af kildeskat finder anvendelse på bruttobeløbet af disse renter, uden mulighed for på dette trin at fradrage omkostninger i forbindelse med lånet, idet det er nødvendigt efterfølgende at indgive en anmodning herom med henblik på, at der foretages en fornyet beregning af nævnte indeholdelse, og med henblik på eventuel tilbagebetaling, for så vidt som varigheden af den procedure, der i denne lovgivning er fastlagt med henblik herpå, for det første ikke er for lang, og der for det andet påløber renter af det beløb, der tilbagebetales.

Sagsomkostninger

132 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra d), artikel 5 i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015, og artikel 3 og 5 i Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet.**

2) **Artikel 63 TEUF, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter beskatning i form af kildeskat af fiktive renter, som et hjemmehørende datterselskab, der er blevet ydet et rentefrit lån af sit ikke-hjemmehørende moderselskab, på markedsvilkår ville have været forpligtet til at betale til moderselskabet, såfremt denne indeholdelse af kildeskat finder anvendelse på bruttobeløbet af disse renter, uden mulighed for på dette trin at fradrage omkostninger i forbindelse med lånet, idet det er nødvendigt efterfølgende at indgive en anmodning herom med henblik på, at der foretages en fornyet beregning af nævnte indeholdelse, og med henblik på eventuel tilbagebetaling, for så vidt som varigheden af den procedure, der i denne lovgivning er fastlagt med henblik herpå, for det første ikke er for lang, og der for det andet påløber renter af det beløb, der tilbagebetales.**

Underskrifter