Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

24. veebruar 2022*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Maksu kinnipidamine arvestuslikult intressilt, kui mitteresidendist emaettevõtja annab residendist tütarettevõtjale intressita laenu – Direktiiv 2003/49/EÜ – Intressi maksmine eri liikmesriikide sidusühingute vahel – Artikli 1 lõige 1 – Kinnipeetavast maksust vabastamine – Artikli 4 lõike 1 punkt d – Kohaldamata jätmine teatud maksetele – Direktiiv 2011/96/EL – Äriühingu tulumaks – Artikli 1 lõike 1 punkt b – Residendist tütarettevõtja kasumi jaotamine mitteresidendist emaettevõtjale – Artikkel 5 – Kinnipeetavast maksust vabastamine – Direktiiv 2008/7/EÜ – Kapitali koondumine – Artikkel 3 – Kapitali sissemaksed – Artikli 5 lõike 1 punkt a – Vabastamine kaudsest maksust – ELTL artiklid 63 ja 65 – Kapitali vaba liikumine – Arvestusliku intressi brutosumma maksustamine – Laenu andmisega seotud kulude mahaarvamise ja võimaliku tagasimakse tegemise eesmärgil läbi viidav tagastusnõude menetlus – Erinev kohtlemine – Põhjendatus – Maksustamispädevuse liikmesriikidevahelise tasakaalustatud jaotuse säilitamine – Maksu kogumise tõhusus – Võitlus maksustamisest hoidumisega

Kohtuasjas C-257/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 4. mai 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juunil 2020, menetluses

„Viva Telecom Bulgaria“ EOOD

versus

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

menetluses osales:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, neljanda koja president C. Lycourgos ning kohtunikud I. Jarukaitis ja M. Ilešič,

kohtujurist: A. Rantos,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 30. juuni 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD, esindajad: *advokati* D. Yordanov, M. Emanuilov ja S. Hristozova-Yordanova, hiljem *advokati* Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov ja D. Dimitrova,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, esindajad: N. Kalistratov ja M. Bakalova,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Tsingileva ja L. Zaharieva,

– Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja Y. Marinova,

olles 30. septembri 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada Euroopa Liidu lepingu artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b, Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artiklit 47, ELTL artikleid 49 ja 63, nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2003, L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380) artikli 4 lõike 1 punkti d, nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8) (muudetud nõukogu 27. jaanuari 2015. aasta direktiiviga (EL) 2015/121 (ELT 2015, L 21, lk 1)) (edaspidi „direktiiv 2011/96“) artikli 1 lõike 1 punkti b ja lõiget 3 ning artiklit 5, nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (ELT 2008, L 46, lk 11) artikli 3 punkte h–j, artikli 5 lõike 1 punkte a ja b, artikli 7 lõiget 1 ning artiklit 8, Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia Euroopa Liitu vastuvõtmise tingimusi ja korda käsitleva protokolli (ELT 2005, L 157, lk 29, edaspidi „vastuvõtmisprotokoll“) VI lisa 6. jao punkti 3 ning akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203; edaspidi „ühinemisakt“) VI lisa 6. jao punkti 3.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Sofias (Bulgaaria) asuv äriühing „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (maksu- ja sotsiaalkindlustusalase tegevuse ja vaiete Sofia osakonna juhataja, Bulgaaria) ning mille ese on selliselt intressita laenult arvestusliku intressi maksustamine maksu kinnipidamise teel, mille teises liikmesriigis asuv emaettevõtja andis Viva Telecom Bulgariale.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Bulgaaria Vabariigi ühinemine Euroopa Liiduga

3 Vastuvõtmisprotokolli artikkel 20 ja ühinemisakti artikkel 23, mis käsitlevad üleminekumeetmeid, näevad ette, et nii selle protokolli kui ka ühinemisakti VI lisas loetletud meetmeid kohaldatakse Bulgaaria Vabariigi suhtes neis lisades sätestatud tingimustel.

4 Nimetatud lisade, mille pealkirjad on vastavalt „Protokolli artiklis 20 osutatud nimekiri: üleminekumeetmed – Bulgaaria“ ja „Ühinemisakti artikli 23 osutatud nimekiri: üleminekumeetmed – Bulgaaria“, 6. jao „Maksustamine“ punktis 3 on mainitud direktiivi 2003/49 (muudetud nõukogu 29. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/76/EÜ (ELT 2004, L 157, lk 106; ELT eriväljaanne 09/02, lk 23) ja täpsustatud samas sõnastuses järgmist:

„Bulgaarial on lubatud mitte kohaldada direktiivi [2003/49] artikli 1 sätteid kuni 31. detsembrini 2014. Üleminekuperioodi ajal ei tohi teise liikmesriigi sidusühingule või liikmesriigi sidusühingu teises liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale tasutud intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava maksu määr olla üle 10% kuni 31. detsembrini 2010 ja üle 5% järgmistel aastatel kuni 31. detsembrini 2014.“

Direktiiv 2003/49

5 Direktiivi 2003/49 põhjenduste 1–4 sõnastus on järgmine:

„(1) Siseturu omadustega ühtsel turul ei tohiks eri liikmesriikide äriühingute vaheliste tehingute suhtes kohaldada ebasoodsamaid maksustamistingimusi, kui kohaldatakse sama liikmesriigi äriühingute samade tehingute suhtes.

(2) Praegu ei ole nimetatud nõuet intressimaksete ja litsentsitasude puhul täidetud; siseriiklikud maksuseadused koos võimalike kahe- või mitmepoolsete kokkulepetega ei pruugi alati tagada topeltmaksustamise kõrvaldamist ning nende kohaldamine toob asjaomastele äriühingutele sageli kaasa koormavaid halduskohustusi ja sularahakäibe probleeme.

(3) Seepärast tuleb tagada, et intressimakseid ja litsentsitasusid maksustatakse ühes liikmesriigis üks kord.

(4) Olenemata sellest, kas makse kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, on intressimaksete ja litsentsitasude maksustamise kaotamine nende tekkimise liikmesriigis kõige otstarbekam viis eespool nimetatud formaalsuste ja probleemide vältimiseks ning siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdse maksustamisviisi tagamiseks; eriti oluline on kaotada sellised maksud maksetelt, mis on tehtud eri liikmesriikide sidusühingute ja selliste ühingute püsivate tegevuskohtade vahel.“

6 Selle direktiivi artikkel 1 „Reguleerimisala ja menetlus“ näeb ette:

„1. Liikmesriigis tekkivad intressimaksed ja litsentsitasud on vabastatud kõigist kõnealuses riigis nende suhtes kehtestatud maksudest, olenemata sellest, kas neid kogutakse allikalt kinnipidamise

teel või hinnangute põhjal, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.

2. Liikmesriigi äriühingu või teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tehtud makse loetakse tekkinuks selles liikmesriigis, edaspidi „lähteriik“.

[…]

4. Liikmesriigi äriühingut peetakse intresside või litsentsitasude tegelikuks tulusaajaks ainult juhul, kui ta saab neid makseid enda kasuks, mitte vahendajana, näiteks mõne teise isiku esindaja, usaldusisiku või volitatud allakirjutajana.

[…]“.

7 Selle direktiivi artikkel 2 „Intresside ja litsentsitasude määratlus“ sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) *intress* – tulu igat liiki võlakohustustest olenemata sellest, kas need on tagatud hüpoteegiga või kas nendega kaasneb õigus saada osa võlgniku kasumist, ja eelkõige tulu väärtpaberitest ja võlakirjadest, kaasa arvatud selliste väärtpaberite ja võlakirjadega seotud ülekursid ja lisatasud; maksmisega viivitamisel määratavaid trahvimakseid ei loeta intressiks;

[…]“.

8 Sama direktiivi artikkel 4 „Maksete välistamine“ näeb ette:

„1. Lähteriik ei ole kohustatud tagama käesolevast direktiivist tulenevaid soodustusi järgmistel juhtudel:

a) maksed, mida lähteriigi õigusnormide kohaselt peetakse kasumi jaotamiseks või kapitali tagasimaksmiseks;

[…]

d) maksed, mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast.

2. Kui tulenevalt erisuhtest intresside või litsentsitasude maksja ja tegeliku tulusaaja või neist ühe ja mõne muu isiku vahel on intresside või litsentsitasude summa suurem kui summa, milles maksja ja tegelik tulusaaja oleksid kokku leppinud erisuhte puudumise korral, kohaldatakse käesoleva direktiivi sätteid ainult võimalike viimasena nimetatud summade suhtes.“

Direktiiv 2008/7

9 Direktiivi 2008/7 artikkel 3 „Kapitali sissemaksed“ sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel ja vastavalt artiklile 4 käsitatakse „kapitali sissemaksena“ järgmisi tehinguid:

[…]

h) kapitaliühingu vara suurendamine ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toob kaasa õiguste muutumise äriühingus või võib suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust;

i) kapitaliühingu võetud laen, kui laenuandja omandab õiguse osale või aktsiale äriühingu kasumist;

j) kapitaliühingu poolt oma liikmelt, tema abikaasalt või lapselt võetud laen või kolmandalt isikult võetud laen, mida tagab ühingu liige, tingimusel et nimetatud laenude toime on samaväärne ühingu kapitali suurendamisega.“

10 Selle direktiivi artikli 5 „Tehingud, mille suhtes ei kohaldata kaudset maksustamist“ lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid ei maksusta ühelgi viisil kaudselt järgmisi tehinguid:

a) kapitali sissemaksed;

b) laenud või teenuste osutamine, mis moodustavad osa kapitali sissemaksetest;

[…]“.

Direktiiv 2011/96

11 Direktiivi 2011/96 põhjendused 3–6 on sõnastatud järgmiselt:

(3) Käesoleva direktiivi eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel.

(4) Eri liikmesriikide äriühingute grupeerumine võib olla vajalik selleks, et luua liidu piires siseturu tingimustega analoogilised tingimused, ja tagada sellise siseturu tõhus toimimine. Sellist tegevust ei tohiks takistada piirangud, ebasoodsad tingimused ega moonutused, mis tulenevad eelkõige liikmesriikide maksusätetest. Sellise eri liikmesriikide äriühingute grupeerumisega seoses on vaja näha ette konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohaneda siseturu nõuetega, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.

(5) Sellise grupeerumise tulemusena võivad tekkida ema- ja tütarettevõtjate grupid.

(6) Enne [nõukogu 23. juuli 1990. aasta] direktiivi 90/435/EMÜ [eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147)] jõustumist oli eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivates maksusätetes liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted olid üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldati ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes. Seetõttu oli eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ebasoodsamas olukorras. Kõnealune ebasoodus olukord tuli kõrvaldada, kehtestades liidu tasandil äriühingute grupeerumist lihtsustava ühtse süsteemi.“

12 Direktiivi 2011/96 artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

[…]

b) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele;

[…]“.

13 Selle direktiivi artikli 5 sõnastus on järgmine:

„Kasum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust.“

Bulgaaria õigus

14 1. jaanuaril 2007 jõustunud juriidiliste isikute tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, *DV* nr 105, 22.12.2006; edaspidi „ZKPO“) artikli 1 lõige 4 sätestab:

„Käesolev seadus reguleerib selles seaduses nimetatud niisuguse tulu maksustamist, mida on Bulgaaria Vabariigis saanud residendist või mitteresidendist juriidilised isikud.“

15 ZKPO artikli 5 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„(1) Kasumit maksustatakse äriühingu tulumaksuga.

(2) Käesolevas seaduses nimetatud residendist või mitteresidendist juriidilise isiku tulult tasutakse maksu, mis peetakse kinni tuluallikalt.“

16 ZKPO artikli 12 lõige 5 sätestab:

„Järgmist tulu loetakse Bulgaarias saadud tuluks, kui seda saavad residendist juriidilised isikud, residendist füüsilisest isikust ettevõtjad või siis mitteresidendist juriidilised isikud või mitteresidendist füüsilisest isikust ettevõtjad Bulgaarias asuva püsiva tegevuskoha või konkreetse ettevõtte abil või kui seda maksavad mitteresidendist juriidilistele isikutele residendist füüsilised isikud või mitteresidendist füüsilised isikud, kellel on Bulgaarias konkreetne ettevõte:

1. intress, sealhulgas liisingumaksete intress;

[…]“.

17 ZKPO artikkel 16 „Maksudest kõrvalehoidumine“ näeb alates 1. jaanuarist 2010 kehtima hakanud redaktsioonis ette:

„(1) […] Kui üks või mitu tehingut, sealhulgas teineteisega mitteseotud isikute vahelised tehingud, on tehtud tingimustel, mille täitmine toob kaasa maksudest kõrvalehoidumise, määratakse maksustatav summa kindlaks nii, et neid tehinguid, nende teatavaid tingimusi või nende õiguslikku vormi arvesse ei võeta ning maksustatavaks summaks loetakse summa, mis oleks saadud siis, kui tehtud oleks sama laadi tehing tavapärase turuhinnaga ja sama majandusliku tulemuse eesmärgiga, kuid ilma et see viiks maksudest kõrvalehoidumiseni.

(2) Maksudest kõrvalehoidumiseks loetakse samuti:

[…]

3. tehingu sõlmimise ajal turul tavapärasest erineva intressimääraga krediidi saamine või andmine, sealhulgas intressita laenud või muu ajutine tasuta rahaline toetus, ning laenude tühistamine või oma kulul selliste laenude tagastamine, mis ei ole juriidilise isiku tegevusega seotud;

[…]“.

18 ZKPO artikkel 20 „Maksumäär“ sätestab:

„Juriidilise isiku tulumaksu määr on 10%.“

19 Alates 1. jaanuarist 2015 näeb ZKPO artikkel 195 „Mitteresidendist isikute tuluallikalt kinnipeetav maks“ ette:

„(1) […] Mitteresidendist äriühingu Bulgaariast saadud tulu […] maksustatakse tuluallikalt kinnipeetava maksuga, mis on lõplik.

(2) […] Lõikes 1 nimetatud maksu peavad kinni residendist juriidilised isikud […], kes teevad vastavaid väljamakseid mitteresidendist juriidilistele isikutele […]

[…]

(6) […] Tuluallikalt kinnipeetava maksuga ei maksustata:

[…]

3. intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu lõigetes 7–12 sätestatud tingimustel;

[…]

(7) […] Intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu ei kuulu tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele, kui samal ajal on täidetud järgmised tingimused:

[…]

(11) […] Lõikeid 7, 8, 9 ja 10 ei kohaldata:

1. tulu suhtes, mis kujutab endast kasumi jaotamist või kapitali tagasimakset;

[…]

4. tulu suhtes võlakohustustelt, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast;

[…]

7. tulu suhtes tehingutelt, mille peamiseks või üheks peamiseks põhjuseks on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine.“

20 ZKPO artikli 199 „Maksustatav summa mitteresidentide tulumaksu puhul, mis peetakse kinni tuluallikalt“ lõige 1 sätestab:

„Maksustatav summa selle maksu kindlaksmääramiseks, mis peetakse kinni artikli 195 lõikes 1 nimetatud tulu puhul, on selle tulu brutosumma […]“.

21 1. jaanuaril 2011 jõustunud redaktsioonis nägi ZKPO artikli 200 „Maksumäär“ lõige 2 ette:

„[…] Artiklis 195 nimetatud tulu maksumäär on 10%, välja arvatud artiklis 200a sätestatud juhtudel“.

22 Alates 1. jaanuarist 2015 muudeti see säte järgmiseks:

„[…] Artiklis 195 nimetatud tulu maksumäär on 10%“.

23 1. jaanuaril 2011 jõustunud ja 1. jaanuaril 2014 muudetud ja täiendatud redaktsioonis nägi ZKPO artikli 200a kuni selle kehtetuks tunnistamiseni 1. jaanuaril 2015 ette:

„(1) […] Intressitulu, autoritasuna saadud tulu ja litsentsitulu maksumäär on 5%, kui samal ajal on täidetud järgmised tingimused:

[…]

(5) Lõikeid 1–4 ei kohaldata:

[…]

1. tulu suhtes, mis kujutab endast kasumi jaotamist või kapitali tagasimakset;

[…]

4. tulu suhtes võlakohustustelt, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast;

[…]“.

24 1. jaanuaril 2010 jõustunud redaktsioonis nägid ZKPO artikli 202a „Tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine“ lõiked 1–4 ette:

„(1) […] Mitteresidendist juriidilisel isikul, kes on Euroopa Liidu liikmesriigi või muu [2. mail 1992 vastu võetud] Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [(ELT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3)] riigi maksuresident, on õigus valida tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine artikli 12 lõigetes 2, 3, 5 ja 8 nimetatud tulu puhul. Kui mitteresidendist isik valib tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamise, puudutab ümberarvutamine kõiki artikli 12 lõigetes 2, 3, 5 ja 8 nimetatud tululiike, mida ta on majandusaastal saanud.

(2) Kui mitteresidendist isik valib tulu puhul, mida ta saab, tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamise, vastab ümberarvutatud maks äriühingu tulumaksule, mida sellelt tulult oleks tulnud tasuda siis, kui seda oleks saanud residendist juriidiline isik. Kui mitteresidendist isik on teinud esimeses lauses määratletud tuluga seotud kulutusi, millelt oleks tulnud tasuda tulumaksu, kui need oleks teinud residendist juriidiline isik, suurendatakse ümberarvutatud maksu summat selle maksu võrra.

(3) Kui artikli 195 lõikes 1 ette nähtud tuluallikalt kinnipeetava maksu summa ületab vastavalt lõikele 2 ümber arvutatud maksu summat, tuleb vahe tagastada kuni artikli 195 lõikes 1 ette nähtud tuluallikalt kinni peetud summani, mida mitteresidendist isik ei saa maha arvata maksust, mida tal tuleb tasuda riigis, kus ta on resident.

(4) Esitatavas iga-aastases maksudeklaratsioonis märgitakse, kas valitakse tuluallikalt kinnipeetava maksu ümberarvutamine. Mitteresident esitab oma maksudeklaratsiooni Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia (maksuameti Sofia piirkondlik osakond, Bulgaaria) tulu saamise aastale järgneva aasta 31. detsembriks.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

25 22. novembril 2013 sõlmis „Viva Telecom Bulgaria“ EAD, kelle õigusjärglane on „Viva Telecom Bulgaria“ EOOD laenusaajana oma ainuaktsionäriga, kelleks on Luksemburgis asuv äriühing InterV Investment Sàrl, laenulepingu, mille alusel viimane andis laenuandjana talle ilma intressita konverteeritavat laenu, mis kuulus tagasimaksmisele 60 aasta möödumisel laenulepingu jõustumisest. See leping nägi ette, et laenusaaja kohustus laen tagasi maksta lõpeb ükskõik millal pärast laenu andmise kuupäeva, kui laenusaaja otsustab selles lepingus ette nähtud tingimusi järgides kanda võlgnetava laenusumma mitterahalise sissemaksena oma aktsiakapitali.

26 Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite (maksuameti piirkondlik osakond, Bulgaaria) (edaspidi „maksuhaldur“) arvutas 16. oktoobri 2017. aasta maksuotsuses, mis puudutas ajavahemikku 14. veebruarist 2014 kuni 31. märtsini 2015, Viva Telecom Bulgaria maksu ümber, kohustades teda seoses InterV Investmentilt saadud laenuga ZKPO artikli 195 alusel tasuma tuluallikalt kinnipeetavat maksu.

27 Olles tuvastanud, et maksukontrolli kuupäevaks ei olnud vaidlusalust laenu aktsiakapitali sisse makstud, laenusaaja ei olnud laenu tagasi maksnud ega maksnud ka intressi, leidis maksuhaldur, et selle tehinguga hoiduti maksudest kõrvale ZKPO artikli 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses. Maksuhaldur määratles oma otsuses turuintressimäära, mida laenu suhtes tuli kohaldada, et arvutada intress, mida laenusaaja ei olnud tasunud, ning pidas sellelt summalt kinni 10%.

28 Põhikohtuasja vastustaja jättis 20. detsembril 2017 vaide, mille Viva Telecom Bulgaria selle otsuse peale esitas, rahuldamata.

29 Administrativen sad Sofia (Sofia halduskohus, Bulgaaria), kellele see äriühing esitas 16. oktoobri 2017. aasta otsuse peale kaebuse, vaidlustades selle õiguspärasuse, jättis 29. märtsi 2019. aasta otsusega kaebuse rahuldamata, leides, et vaidlusalune laen oli selle äriühingu finantsvara, millelt ta sai laenuintresside maksmata jätmise tõttu tulu, samas kui laenuandjal tekkis intressi saamata jäämise tõttu majanduslik kahju. Selle kohtu hinnangul kasutati laenatud summat selleks, et maksta ära osa laenusaaja rahalistest kohustustest, mis olid laenulepingus nimetatud, ning see ei kuulunud seega äriühingu omakapitali.

30 Viva Telecom Bulgaria esitas Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse, milles ta palus see kohtuotsus tühistada.

31 Äriühing põhjendas kassatsioonkaebust väitega, et maks peeti kinni arvestuslikult intressitulult, võtmata arvesse asjaolu, et intressita laenu andmiseks oli olemas tõendatud ärihuvi. Ta kinnitas ka, et tal ei olnud vahendeid, et maksta põhikohtuasjas vaidluse all olevalt laenult intressi ning seda laenu puudutava lepingu sõlmimise kuupäeval oli kapitaliosaluse ainus omanik InterV Investment. Ta väitis ka, et ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, sest see ei võimalda intressita laenu lepingu poolel tõendada majanduslikke kaalutlusi, miks niisugust laenu anti.

32 Teise võimalusena väidab Viva Telecom Bulgaria, et kuna Bulgaaria Vabariik kasutas direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punktis d ette nähtud valikuõigust, mis võimaldab liikmesriikidel jätta selle direktiivi kohaldamisalast välja intressi laenudelt, mida nad käsitavad maksustamisel omakapitalilt teenitud tuluna, kohaldatakse direktiivi 2011/96, mis käsitleb seda liiki tulu. Selle direktiivi artikli 5 kohaselt on aga kasum, mida maksab residendist tütarettevõtja oma mitteresidendist emaettevõtjale, kinnipeetavast maksust vabastatud. Ta lisas ka, et põhikohtuasjas vaidlusalune laen oli kapitali sissemakse direktiivi 2008/7 artikli 3 punktide h–j tähenduses, mille suhtes ei tohiks vastavalt selle direktiivi artiklile 5 kohaldada mingit kaudset maksu.

33 Oma esimese küsimusega soovib Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) esimesena teada, kas ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, mis on sätestatud ELL artikli 5 lõikes 4 ja artikli 12 punktis b, ning õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile, mis on ette nähtud harta artiklis 47. Nimelt näeb see liikmesriigi säte ette maksudest kõrvalehoidumise ümberlükkamatu eelduse juhul, kui laen antakse ilma intressita kas seotud või mitteseotud isikute vahel, ilma et laenuandja või -saaja saaks selle eelduse ümber lükata. Ent seotud äriühingute puhul võivad asjaomase kontserni huvidega seotud majanduslikud kaalutlused õigustada sellise laenu andmist.

34 Teisena kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus direktiivide 2003/49 ja 2011/96 ulatuses. Nimelt vastavalt direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punktile d – mida Bulgaaria Vabariik rakendas enne 1. jaanuari 2015 sisuliselt ZKPO artikli 200a lõikega 1 ja lõike 5 punktiga 4 ning pärast seda kuupäeva ZKPO artikli 195 lõike 6 punktiga 3 ja lõike 11 punktiga 4 – ei ole päritoluliikmesriik kohustatud tagama sellest direktiivist tulenevaid soodustusi maksete puhul, mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast. Seega tekib küsimus, kas selliseid

makseid tuleb pidada kasumi jaotamiseks, mis juhul, kui residendist tütarettevõtja jaotab seda oma mitteresidendist emaettevõtjale, peaks direktiivi 2011/96 artiklite 1 ja 5 kohaselt olema kinnipeetavast maksust vabastatud.

35 Kolmandana soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas intressivaba laenu, mida mitteresidendist äriühing annab residendist äriühingule, mille suhtes kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2010 kinnipeetavat maksu vastavalt ZKPO artikli 16 lõike 2 punktile 3 ja artiklile 195, tuleb pidada kapitali sissemakseks direktiivi 2008/7 artikli 3 punktide h–j tähenduses, mille suhtes tuleks seetõttu kohaldada selle direktiivi sätteid, eelkõige artikli 5 lõike 1 punkte a ja b, artikli 7 lõiget 1 ja artiklit 8.

36 Neljanda ja viimasena soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milline mõju on vastuvõtmisprotokollis ja ühinemisaktis kehtestatud üleminekumeetmetel, mille mõlema VI lisa 6. jao punkti 3 sätted näevad ette, et Bulgaaria Vabariigil oli õigus jätta kohaldamata direktiivi 2003/49 artikkel 1 kuni 31. detsembrini 2014, täpsustades samas, et üleminekuperioodi ajal ei tohi muu hulgas teise liikmesriigi sidusühingule tasutud intressimaksete suhtes kohaldatava maksu määr olla 31. detsembrist 2010 kuni 31. detsembrini 2014 üle 5%. Nimelt olid 2014. aastal kehtinud redaktsioonis ZKPO artikli 200 lõige 2 ning artikli 200a lõige 1 ja lõike 5 punkt 4 nende sätetega vastuolus, kuna need nägid ette tuluallikalt kinnipeetava maksu määraks 10%.

37 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELL] artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b kohase proportsionaalsuse põhimõttega ning [harta] artikli 47 kohase õigusega tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus on vastuolus niisugune liikmesriigi õigusnorm nagu ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3?

2. Kas direktiivi [2003/49] artikli 4 lõike 1 punkti d kohaste intressimaksete näol on tegemist kasumi jaotamisega, mille suhtes kehtib direktiivi [2011/96] artikkel 5?

3. Kas direktiivi [2011/96] artikli 1 lõike 1 punkt b ja lõige 3 ning artikkel 5 on kohaldatavad maksete suhtes, mis tulenevad direktiivi [2003/49] artikli 4 lõike 1 punktiga d hõlmatud intressita laenudest, mis tuleb tagasi maksta üle 60 aasta möödumisel laenulepingu sõlmimisest?

4. Kas [ELTL] artikliga 49 ning artikli 63 lõigetega 1 ja 2, direktiivi [2011/96] artikli 1 lõike 1 punktiga b ja lõikega 3 ja artikliga 5 ning direktiivi [2003/49] artikli 4 lõike 1 punktiga d on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid nagu ZKPO artikli 195 lõige 1, artikli 200 lõige 2 [,] artikli 200a lõige 1 ja lõike 5 punkt 4 (kehtetuks tunnistatud) redaktsioonides, mis kehtisid 1. jaanuarist 2011 kuni 1. jaanuarini 2015, ning sellised õigusnormid nagu ZKPO artikli 195 lõige 1, lõike 6 punkt 3 ja lõike 11 punkt 4 alates 1. jaanuarist 2015 kehtinud redaktsioonis[?] [Kas] nende järgi on lubatud maksustamispraktika, mille kohaselt kuuluvad intressita laenult – mille on residendist tütarettevõtjale andnud teises liikmesriigis asuv emaettevõtja ja mis muutub sissenõutavaks 60 aasta möödumisel 22. novembrist 2013 – tasumata intressid tuluallikalt kinnipeetava maksuga maksustamisele?

5. Kas direktiivi [2008/7] artikli 3 punktidega h–j, artikli 5 lõike 1 punktidega a ja b, artikli 7 lõikega 1 ja artikliga 8 on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid nagu ZKPO artikli 16 lõige 1 ja lõike 2 punkt 3 ning artikli 195 lõige 1, mis käsitlevad maksu kinnipidamist arvestuslikult intressitulult, võttes aluseks intressita laenu, mille on residendist äriühingule andnud teise liikmesriigi äriühing, kes on laenusaaja kapitaliosaluse ainuomanik?

6. Kas direktiivi [2003/49] ülevõtmine aastal 2011, enne [ühinemisakti] VI lisa jao „Maksustamine“ punktis 3 määratletud üleminekuaega, nagu oli sätestatud ZKPO artikli 200 lõikes 2 ning artikli 200a lõikes 1 ja lõike 5 punktis 4, milles kehtestati 10-protsendiline maksumäär, erinevalt [ühinemisaktis] ja [vastuvõtmisprotokollis] ette nähtud maksimaalsest 5-protsendilisest määrast, rikub õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtet?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

38 Oma kuue küsimusega, mis osaliselt kattuvad, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tõlgendada esiteks liidu teisest õigust, vastavalt direktiivi 2003/49 (teine, kolmas ja kuues küsimus), direktiivi 2011/96 (teine ja neljas küsimus) ja direktiivi 2008/7 (viies küsimus) ning teiseks liidu esmast õigust, vastavalt ELTL artikleid 49 ja 63 (neljas küsimus), ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artiklit 47 (esimene küsimus).

Vastuvõetavus

39 Põhikohtuasja vastustaja leiab, et teine kuni neljas eelotsuse küsimus on vastuvõetamatud. Nimelt puudutavad need küsimused liidu õiguse sätteid, täpsemalt direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punkti d ning direktiivi 2011/96 artikli 1 lõike 1 punkti b ja lõiget 3 ning artiklit 5, mis ei ole ebaselged. Lisaks ei ole neil sätetel mingit seost maksuhalduri antud õigusliku hinnanguga põhikohtuasjas käsitletavas otsuses. Nimelt ei näe see otsus ette tuluallikalt maksu kinnipidamist mitte dividendide jaotamise või kasumi jaotamise tõttu vastavalt direktiivile 2011/96, vaid seetõttu, et esines maksustamisest kõrvalehoidumine intressivaba laenu andmise teel. Samuti on ZKPO artikli 200a lõike 3 punktiga 4, millest sai alates 1. jaanuarist 2011 ZKPO artikli 200a lõike 5 punkt 4, direktiivi 2003/49 artikli 4 lõike 1 punkt d nõuetekohast üle võetud.

40 Bulgaaria valitsus leiab, et teine ja kolmas eelotsuse küsimus on vastuvõetamatud, kuna neil puudub seos põhikohtuasja asjaoludega. Nimelt ei ole eelotsusetaotluses märgitud, kuidas direktiivide 2003/49 ja 2011/96 tõlgendamine on selle vaidluse lahendamiseks tarvilik.

41 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on üksnes asja menetleva ja selle lahendamise eest vastutava liikmesriigi kohtu ülesanne kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsusetaotluse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega on Euroopa Kohus juhul, kui küsimused on esitatud liidu õigusnormi tõlgendamise või kehtivuse kohta, põhimõtteliselt kohustatud tegema otsuse. Sellest järeldub, et eeldatakse, et liidu õigust puudutavad küsimused on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele võib Euroopa Kohus jätta vastamata vaid siis, kui taotletud tõlgendus ei ole kuidagi seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline, või ka siis, kui Euroopa Kohtule ei ole teada faktilised ja õiguslikud asjaolud, mis on vajalikud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks (16. juuli 2020. aasta kohtuotsus Facebook Ireland ja Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Käesoleval juhul tuleb kõigepealt rõhutada seoses direktiivide 2003/49 ja 2011/96 sätete selgust puudutava argumendiga, mida käsitletakse teises kuni neljandas küsimuses, et liikmesriigi kohtul ei ole mingil juhul keelatud esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimusi, millele antav vastus ei jäta põhikohtuasja ühe poole arvates ruumi mingile põhjendatud kahtlusele. Seega, isegi juhul, kui see vastus on selge, ei ole selliseid küsimusi sisaldav eelotsusetaotlus seetõttu vastuvõetamatu (14. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Lisaks tuleb tõdeda, et ühestki Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku dokumendist ei saa järeldada, et taotletud direktiivide 2003/49 ja 2011/96 tõlgendus ei ole seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või on hüpoteetiline seetõttu, et põhikohtuasjas kõne all olevas otsuses ei ole nendes direktiivides sisalduvaid sätteid kohaldatud või et riigisisene õigus on nendega kooskõlas. Nimelt on eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses nõutava selgusega esitanud põhjused, miks ta leiab, et vastus teisele kuni neljandale küsimusele, mis käsitlevad nende liidu õigusnormide tõlgendamist, on põhikohtuasja lahendamiseks vajalik, kuna vaidlusaluses otsuses nõutud maksu kinnipidamine võib nimetatud kohtu arvates neid direktiive rikkuda.

44 Järelikult on teine kuni neljas küsimus vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

45 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu tasandil täielikult ühtlustatud valdkonnas vastu võetud riigisisese meetme hindamisel lähtuda ühtlustamismeetme sätetest, mitte esmase õiguse sätetest (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Seega tuleb kõigepealt analüüsida eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi osas, milles need puudutavad direktiivide 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tõlgendamist, ning seejärel, kui valdkonda ei ole ammendavalt ühtlustatud, neid küsimusi osas, milles need puudutavad esiteks ELTL artiklite 49 ja 63 ning teiseks ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artikli 47 tõlgendamist.

Direktiivide 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tõlgendamine

47 Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 koostoimes selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktiga d ja nii ühinemisakti kui ka vastuvõtmisprotokolli VI lisa 6. jao punktiga 3, ning direktiivi 2011/96 artiklit 5 ning direktiivi 2008/7 artikleid 3 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta.

– *Direktiiv 2003/49*

48 Nagu nähtub direktiivi 2003/49 põhjendustest 2–4, on selle direktiivi eesmärk kõrvaldada eri liikmesriikide sidusühingute vahel tehtud intressimaksete ja litsentsitasude topeltmaksustamine ning nende maksete maksustamine vaid üks kord ühes liikmesriigis, kuna kõnealuste maksete maksustamata jätmine nende päritoluliikmesriigis on kõige sobivam lahendus riigisiseste ja piiriüleste tehingute maksualase võrdse kohtlemise tagamiseks (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Direktiivi 2003/49 kohaldamisala, nagu see on sätestatud selle direktiivi artikli 1 lõikes 1, puudutab seega intressimaksete ja litsentsitasude maksuvabastust nende päritoluliikmesriigis, kui nende tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 86 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Seda silmas pidades on direktiivi artikli 1 lõikes 1 muu hulgas ette nähtud, et intressimaksed on päritoluliikmesriigis kinnipeetavast maksust vabastatud, kui intressisaaja on teise liikmesriigi äriühing.

51 Ent Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuna nimetatud direktiivi artikli 2 punktis a määratletakse intress kui „tulu igat liiki võlakohustustest“, võib intresse, mis kujutavad endast tulu nendest võlakohustustest, saada üksnes tegelik tulusaaja (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 87 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Seega tuleb mõistet „intresside tegelik tulusaaja“ direktiivi 2003/49 tähenduses tõlgendada nii, et see tähistab üksust, kes saab majanduslikust aspektist reaalselt neid intresse ning kellel on seega õigus otsustada vabalt nende kasutuse üle (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punktid 88, 89 ja 122).

53 Seda mõistet ei tohi seega mõista tehnilises tähenduses (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 92).

54 Nagu aga kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 märkis, ei saa juhul, kui maksuhaldur määrab maksustamise eesmärgil kindlaks intressita laenu arvestusliku intressi, laenuandja mingit intressi ja teda ei saa seega pidada „tegelikuks tulusaajaks“ käesoleva kohtuotsuse punktis 51 viidatud kohtupraktika tähenduses.

55 Sellest järeldub, et maksuhalduri kindlaks määratud niisugust arvestuslikku intressi, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa pidada intressimakseks direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 ja artikli 2 punkti a tähenduses just nimelt põhjusel, et mingit makset ei tehtud.

56 Samal põhjusel ei saa need intressid kuuluda ka selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse, kuna see säte puudutab „makseid“, mis tulenevad võlakohustustest, mis ei sisalda põhisumma tagasimaksmise sätet või mis tuleb tagasi maksta üle 50 aasta möödumisel võlakohustuse väljaandmise kuupäevast.

57 Seega ei ole põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide suhtes direktiiv 2003/49 kohaldatav.

58 Neil asjaoludel ei ole vaja lahendada küsimust, kuidas tõlgendada nii vastuvõtmisprotokolli kui ühinemisakti VI lisa 6. jao punktis 3 ette nähtud üleminekusätteid, mis käsitlevad selle direktiivi kohaldamist Bulgaarias.

– *Direktiiv 2011/96*

59 Direktiivi 2011/96 põhjenduste 3–6 kohaselt on selle direktiivi eesmärk vabastada maksude kinnipidamisest dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel, et lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil (2. aprilli 2020. aasta kohtuotsus GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Niisiis püütakse selle direktiiviga kindlustada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine (vt selle kohta 8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Wereldhave Belgium jt, C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Sel eesmärgil näeb selle direktiivi artikli 1 lõike 1 punkt b ette, et direktiivi kohaldatakse piiriüleses olukorras kasumijaotistele, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale, ning sama direktiivi artikkel 5 näeb ette, et need kasumijaotised vabastatakse tuluallikalt kinnipeetavast maksust.

62 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et äriühingu asukohariik võib intressi, mille see äriühing maksis teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale, õiguspäraselt käsitleda kasumi jaotamisena, kui nende intresside suurus ületab turutingimustel makstavat summat (vt selle kohta 13. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punktid 87–89).

63 Seevastu arvestuslikke intresse, mille on kindlaks määranud residendist äriühingu maksuhaldur seoses intressivaba laenu puudutava lepinguga, mille see äriühing on sõlminud oma mitteresidendist emaettevõtjaga, ei saa pidada jaotatud kasumiks, kuna sellisel juhul nende äriühingute vahel intressi maksmist tegelikult ei toimu.

64 Seega ei ole põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide suhtes direktiiv 2011/96 kohaldatav.

– *Direktiiv 2008/7*

65 Nagu Euroopa Kohus on juba korduvalt märkinud, ühtlustati direktiiviga 2008/7 täielikult need juhud, mil liikmesriigid võivad kapitali koondumisele kaudseid makse kehtestada (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Selle ühtlustamise eesmärk on seega kõrvaldada nii palju kui võimalik tegurid, mis võivad kahjustada konkurentsitingimusi või takistada kapitali vaba liikumist, ning tagada seeläbi siseturu nõuetekohane toimimine (vt selle kohta 22. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, punkt 31).

67 Eeltoodut silmas pidades on selle direktiivi artikli 5 lõike 1 punktis a ette nähtud, et liikmesriigid ei „maksusta“ ühelgi viisil kaudselt kapitali sissemakseid.

68 Direktiivi 2008/7 artikli 3 punktis h on mõiste „kapitali sissemakse“ määratletud kui kapitaliühingu vara suurendamine ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid võib suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust.

69 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et laenu andmine ilma intressita võib olla käsitatav kapitali sissemaksena selle sätte tähenduses, kuna selline laen võimaldab laenusaajast äriühingul käsutada kapitali, ilma et ta peaks selleks tegema kulutusi, kuna sellest tulenev kokkuhoid intresside arvelt suurendab tema vara, võimaldades äriühingul vältida kulu, mida ta oleks pidanud kandma, ning kuna ta seda kulu kandma ei pea, suurendab sellise laenu saamine tema majanduslikku potentsiaali, mille tõttu tuleb seda käsitada nii, et see võib suurendada laenusaajast äriühingu osade või aktsiate väärtust (17. septembri 2002. aasta kohtuotsus Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Kuid vastavalt direktiivi 2008/7 pealkirjale ja selle artikli 5 lõike 1 punkti a sõnastusele keelab see direktiiv liikmesriikidel üksnes kapitali sissemaksete maksustamise „kaudse maksuga“. Täpsemalt, nagu Euroopa Kohus on juba rõhutanud, ei puuduta nimetatud direktiiviga ette nähtud ühtlustamine otseseid makse, mille kehtestamine – nagu ka äriühingu tulumaksu puhul – jääb põhimõtteliselt liikmesriikide pädevusse, kes peavad seejuures järgima liidu õigust (26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, punkt 21, ja 18. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punkt 24).

71 Seetõttu ei kohusta direktiivi 2008/7 artikli 5 lõike 1 punkt a liikmesriike vabastama kapitali sissemakseid kõikidest otsestest maksudest.

72 Nagu aga kohtujurist oma ettepaneku punktis 168 märkis, tuleb põhikohtuasjas kõnealust tuluallikalt kinnipeetavat maksu pidada otseseks maksuks.

73 Nimelt, selle maksu, mis tuleneb äriühingu tulumaksu käsitlevate riigisiseste õigusnormide kohaldamisest, objekt ja maksubaas on tulu, mida mitteresidendist emaettevõtja oleks turutingimustel teeninud. Nii on tegemist tulu otsese maksustamisega (vt analoogia alusel 18. jaanuari 2001. aasta kohtuotsus P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punkt 26, ja 10. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Optiver jt, C-22/03, EU:C:2005:143, punkt 33).

74 Seega ei ole põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide suhtes direktiiv 2008/7 kohaldatav.

– *Direktiivide 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 tõlgendamist puudutavatele küsimustele antav vastus*

75 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 koostoimes selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktiga d, direktiivi 2011/96 artiklit 5 ning direktiivi 2008/7 artikleid 3 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta.

ELTL artiklite 49 ja 63, ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artikli 47 tõlgendamine

76 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega sisuliselt teada, kas esiteks ELTL artikleid 49 ja 63 ning teiseks ELL artikli 5 lõiget 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artiklit 47 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta, ja kui seda kinnipeetavat maksu kohaldatakse nende intresside brutosummale, ilma et selles staadiumis saaks maha arvata asjasse puutuva laenu kulu, kuna selleks on vaja hiljem esitada asjakohane taotlus, et kinnipeetav summa ümber arvutataks ja vajaduse korral tagasi makstaks.

– *ELTL artiklid 49 ja 63*

77 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ühtaegu nii asutamisvabadusele kui ka kapitali vabale liikumisele, mis on tagatud vastavalt ELTL artiklitega 49 ja 63, tuleb enne välja selgitada, kumba nendest kahest vabadusest põhikohtuasjas kõnesolevad riigisisesed õigusnormid võivad riivata.

78 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (10. juuni 2015. aasta kohtuotsus X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

79 ELTL artikli 49 asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse kuuluvad riigisisesed õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle (10. juuni 2015. aasta kohtuotsus X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

80 Samas tuleb riigisiseseid õigusnorme, mida kohaldatakse osalustele, mis on omandatud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, hinnata üksnes kapitali vabast liikumisest lähtuvalt (10. juuni 2015. aasta kohtuotsus X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

81 Põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ise oma eelotsusetaotluses, et ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 on kohaldatav nii omavahel seotud kui ka mitteseotud äriühingute vahelistele intressivabadele laenudele ja seega ei sõltu see äriühingu võimalusest mõjutada kindlalt teise äriühingu otsuseid ja tegevust, mida kinnitab ka selle artikli lõike 1 sõnastus, mis viitab sõnaselgelt omavahel mitteseotud äriühingutele.

82 Põhikohtuasja faktilistel asjaoludel, millest nähtub, et laenuandjast äriühing oli asjasse puutuvate sündmuste asetleidmise ajal laenusaajast äriühingu ainuaktsionär, ei ole sellisel juhul tähtsust selle kindlakstegemisel, kas vaidluses käsitletav olukord kuulub ühe või teise põhivabaduse kohaldamisalasse (vt selle kohta 10. juuni 2015. aasta kohtuotsus X, C-686/13, EU:C:2015:375, punktid 22 ja 23 ning seal viidatud kohtupraktika).

83 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et juba oma eseme tõttu kuuluvad põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid valdavalt ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumise valdkonda (vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 158 ja seal viidatud kohtupraktika).

84 Seda arvestades on isegi eeldusel, et nendel riigisisestel õigusnormidel on asutamisvabadust piirav mõju, see mõju kapitali vaba liikumise võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta seega nende samade õigusnormide eraldi analüüsi ELTL artikli 49 seisukohast (17. septembri 2009. aasta kohtuotsus Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 51).

85 Seega tuleb analüüsida, kas need riigisisesed õigusnormid sisaldavad kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses, ja kui see on nii, siis kas see piirang võib olla selle sätte alusel põhjendatud.

86 Esimesena, mis puudutab piirangu esinemist, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt keelab ELTL artikli 63 lõige 1 kapitali liikumise piirangutena meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise riiki (30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

87 Aga isegi kui oletada, et ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 – mis on riigisisese õiguse tõlgendamise küsimus – kehtestab maksudest kõrvalehoidumise eelduse, mida ei ole võimalik ümber lükata, sest see ei võimalda huvitatud isikutel eelkõige kohtumenetluses esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, mis õigustavad ilma intressita laenude võtmist, on siiski näha, et seda normi kohaldatakse ühtemoodi kõigile ilma intressita laenudele olenemata sellest, kas nendega on seotud mitteresidendist äriühingud või mitte. Järelikult, mis puudutab seda reeglit, siis ei too see säte kaasa mingeid ELTL artikli 63 kohaldamisalasse kuuluvaid kapitali vaba liikumise piiranguid.

88 Samas on Euroopa Kohus juba otsustanud, et riigisisesed õigusnormid, mille alusel maksustatakse mitteresidendist äriühingut nii, et talle makstavalt intressilt peab maksu kinni residendist äriühing, ilma et maha saaks arvata niisuguseid kulusid nagu intressikulud, mis on otseselt seotud asjasse puutuva laenuga, samas kui selline mahaarvamise võimalus on residendist äriühingutel, kes saavad intresse teiselt residendist äriühingult, kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut (26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 175 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Kuid käesoleval juhul on olukord selline, et kuigi sama 10% maksumäära kohaldatakse sõltumata sellest, kas intressita laenuga on seotud üksnes residendist äriühingud või ka mitteresidendist äriühingud, maksustatakse residendist äriühingute puhul äriühingu tulumaksuga nende arvestusliku intressi netotulu pärast selle laenu andmisega otseselt seotud kulude mahaarvamist, samas kui ZKPO artikli 195 lõigete 1 ja 2 ning artikli 199 alusel maksustatakse mitteresidendist äriühingute puhul kinnipeetava maksuga nende arvestusliku intressi brutotulu, ilma et neil oleks võimalik selles staadiumis seotud kulusid maha arvata.

90 Vaidlus puudub selles, et ZKPO artikli 202a kohaselt võivad mitteresidendist äriühingud esitada maksu kinnipidamise aastale järgneval aastal taotluse, et see maks ümber arvutataks, nii et see vastaks maksule, mida oleks tasunud residendist äriühing. See tagastusnõude menetlus võimaldab neil seega esiteks maha arvata kõnealuse laenutegevusega otseselt seotud kulud ja teiseks tagasi saada kinnipeetud maksu võimaliku enammakse või kahjumliku olukorra korral isegi saada vabastuse sellest maksust.

91 Ent samas kui residendist äriühing võib viivitamata oma arvestusliku intressituluga otseselt seotud kulud maha arvata, et maksuhalduri poolt sissenõutava maksu summa vastaks kohe tasumisele kuuluva maksu täpsele summale, võib mitteresidendist äriühing nende kulude arvesse võtmist taotleda alles hilisemas tagastusnõude menetluses asjakohase taotluse esitamisega pärast seda, kui tuluallikalt on kinni peetud arvestusliku intressi brutosummalt arvutatud maks.

92 Sellest järeldub, et mitteresidendist äriühingu maksualase olukorra korrigeerimine toimub paratamatult viivitusega võrreldes ajahetkega, mil residendist äriühing peab pärast oma maksudeklaratsiooni esitamist tasuma maksu arvestusliku intressitulu netosummalt.

93 Seega ei ole käesolevas asjas vaidlust selles, et kui põhikohtuasjas kõne all oleva laenu andnud äriühing oleks olnud residendist äriühing, ei oleks tema finantsolukorra kahjumlikus olukorras temalt selle laenuga seotud arvestuslikult intressilt maksu sisse nõutud ning seega oleks ta olnud algusest peale vabastatud selle maksu tasumisest, ilma et ta oleks pidanud hiljem nõudma selle ümberarvutamist.

94 Tuleb asuda seisukohale, et selline erinev kohtlemine annab residendist äriühingutele eelise, kuna sellest tuleneb neile vähemalt likviidsete vahendite eelis võrreldes mitteresidendist äriühingutega (vt analoogia alusel 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punktid 28–34).

95 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisesed õigusnormid kujutavad endast kapitali vaba liikumise piirangut, mida ELTL artikkel 63 üldjuhul keelab.

96 Seega tuleb teisena kontrollida, kas sellist piirangut saab ELTL artikli 65 lõigete 1 ja 3 seisukohast pidada objektiivselt põhjendatuks.

97 Nendest sätetest tuleneb, et liikmesriigid võivad riigisisestes õigusnormides eristada residendist ja mitteresidendist maksumaksjaid tingimusel, et selline eristamine ei ole suvalise diskrimineerimise vahend ega kapitali vaba liikumise varjatud piirang (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (kinnisvaratulu maksustamine), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 34).

98 Seega tuleb eristada ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdset kohtlemist ja sama artikli lõikes 3 keelatud suvalist diskrimineerimist. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb selle kohta, et riigisiseseid maksuõigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevateks, kui nendest tulenev erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt selle kohta 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Autoridade Tributária e Aduaneira (kinnisvaratulu maksustamine), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 35).

99 Esiteks, mis puudutab põhikohtuasjas kõne all olevate olukordade võrreldavust, siis väitsid põhikohtuasja vastustaja oma kirjalikes seisukohtades ja Bulgaaria valitsus kohtuistungil, et erinev kohtlemine on põhjendatav mitteresidendist äriühingu ja residendist äriühingu objektiivselt erineva olukorraga äriühingu tulumaksu seisukohast, kuna erinevalt teisest ei esita esimene oma finants-, raamatupidamis- ja maksustamistulemusi, mis võimaldaksid teda Bulgaarias selle maksuga maksustada.

100 Seoses sellega tuleb meenutada, et otseste maksude suhtes ei ole riigi residendid ja mitteresidendid üldiselt võrreldavas olukorras (14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31).

101 Euroopa Kohtu praktika kohaselt muutub aga nende mitteresidendist maksumaksjate olukord sarnasemaks residendist maksumaksjate olukorraga hetkest, mil riik ei hakka ühepoolselt või kahepoolse lepingu alusel tulumaksuga maksustama mitte ainult residendist maksumaksjaid, vaid ka mitteresidendist maksumaksjaid seoses tuluga, mida nad saavad residendist äriühingu dividendidena (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 47).

102 Mis puudutab konkreetsemalt nende tulumaksu summa väljaarvutamiseks vajalike kulude kindlaksmääramist, mis on otseselt seotud tegevusega, millest liikmesriigis maksustatav tulu tekkis, siis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et residendist äriühingud ja mitteresidendist äriühingud on võrreldavas olukorras (vt selle kohta 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 74 ja seal viidatud kohtupraktika).

103 Käesoleval juhul tuleb aga tõdeda, et Bulgaaria Vabariik otsustas põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormidega teostada oma maksustamispädevust, maksustades intressivaba laenu, mida mitteresidendiks olevad laenuandjast äriühingud annavad residendiks olevatele laenusaajast äriühingutele, ning järelikult tuleb mitteresidendist äriühinguid ja residendist äriühinguid nende laenudega otseselt seotud kulude osas pidada võrreldavas olukorras olevateks isikuteks.

104 On tõsi, et 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsuses Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) tuvastas Euroopa Kohus, et selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasja asjaoludel puudutas erinev kohtlemine – mis seisnes eri maksustamisviiside kohaldamises sõltuvalt maksumaksja asukohast – olukordi, mis ei olnud objektiivselt võrreldavad, mistõttu see erinev kohtlemine, mis pealegi ei andnud tingimata eelist residendist soodustatud isikutele, ei kujutanud endast piirangut, eelkõige kapitali vaba liikumise piirangut (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punktid 41 ja 49–51; vt selle kohta ka 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 70).

105 Ent erinevalt kohtuasjast, milles tehti 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), saab käesolevas kohtuasjas intressivaba laenu andnud residendist äriühing võrreldes samasugust laenu andnud mitteresidendist äriühinguga eelise likviidsete vahendite näol – nagu märgitud eespool käesoleva kohtuotsuse punktis 94 –, mis tuleneb erinevusest hetkes, mil need äriühingud võivad selle laenuga otseselt seotud kulusid maha arvata.

106 Nagu aga nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 91–93, määrab nimetatud eelise ulatuse see, kui kaua kestab põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud tagastusnõude menetlus, mis võimaldab mitteresidendist äriühingutel taotleda intressita laenu arvestusliku intressi brutosummalt kinni peetud maksu ümberarvutamist, selleks et see kinnipidamine vastaks äriühingu tulumaksu summale, mida maksaks sellist laenu andnud residendist äriühing.

107 Seetõttu ei saa asuda seisukohale, et erinev kohtlemine intressivaba laenu arvestusliku intressi maksustamisel sõltuvalt sellest, kas laenu annab residendist äriühing või mitteresidendist äriühing, piirdub vaid maksu sissenõudmise korraga (vt analoogia alusel 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus N Luxembourg 1 jt, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ja C-299/16, EU:C:2019:134, punktid 164 ja 165, ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punktid 71–73).

108 Järelikult puudutab see erinev kohtlemine objektiivselt sarnaseid olukordi.

109 Seega tuleb teiseks analüüsida, kas põhikohtuasjas käsitletavaid riigisiseseid õigusnorme saab põhjendada kaalutlustega, millele mõni pool käesolevas asjas viitab.

110 Sellega seoses väidab põhikohtuasja vastustaja, et vastavalt territoriaalsuse põhimõttele on liikmesriikidel õigus maksustada nende territooriumil tekkinud tulu, et tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus. Eelkõige on liidu tasandil ühtlustamismeetmete puudumisel jäetud liikmesriikidele pädevus määratleda oma maksustamispädevuse jaotuse kriteeriumid. Bulgaaria valitsus rõhutab omalt poolt, et põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide eesmärk on võidelda maksustamisest hoidumise vastu.

111 Seega tuleb tõdeda, et nende argumentidega soovitakse sisuliselt põhjendada põhikohtuasjas käsitletavaid riigisiseseid õigusnorme vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja tagada maksude sissenõudmise tõhusus, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, nagu nähtub ZKPO artikli 16 sõnastusest endast.

112 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib kapitali vaba liikumist piirav meede olla lubatud üksnes tingimusel, et see on põhjendatav ülekaaluka üldise huviga ja järgib proportsionaalsuse põhimõtet, mis tähendab, et meede on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik (21. mai 2019. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (kasutusvaldus põllumajandusmaale), C-235/17, EU:C:2019:432, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

113 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad endast ülekaalukat üldist huvi, millega saab põhjendada EL toimimise lepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut – mille hulka kuulub ka kapitali vaba liikumine – nii vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus kui ka võitlus maksudest hoidumise vastu (8. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 65). Sama kehtib vajaduse kohta tagada maksu tõhus sissenõudmine (vt selle kohta 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

114 Mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavate riigisiseste õigusnormide võimet neid eesmärke saavutada, siis tuleb märkida, et vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus võib õigustada erinevat kohtlemist, kui vaadeldava süsteemi eesmärk on ennetada käitumist, mis ohustaks liikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

115 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et tuluallikalt maksu kinnipidamise menetlus on õiguspärane ja sobiv meede selleks, et tagada väljaspool maksustamise riiki asuva maksukohustuslase tulu maksustamine (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Sofina jt, C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 68).

116 Käesoleval juhul tuleb aga täheldada, et põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid – mis näevad ette arvestuslikelt intressidelt maksu kinnipidamise seoses intressita laenuga, mida mitteresidendist äriühing annab residendist äriühingule – võimaldavad sel residendi liikmesriigil teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbi viidava tegevuse suhtes eesmärgiga takistada sellise laenu andmist vaid niisuguse maksu vältimiseks, mida üldjuhul tuleks selle riigi territooriumil läbi viidavast tegevusest saadud tulult tasuda.

117 Seega tuleb neid õigusnorme pidada sobivaks, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja tagada maksude sissenõudmise tõhusus, et ennetada maksudest hoidumist.

118 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, siis väitis Viva Telecom Bulgaria kohtuistungil, et ZKPO artiklis 202a ette nähtud tagastusnõude menetluse kestus on liiga pikk, kuna mitteresidendist äriühingu antud intressita laenu arvestusliku intressi brutosummalt residendist äriühingu poolt kinni peetud maksu võimaliku enammakse tagastamine saab toimuda alles kolme aasta pärast.

119 Põhikohtuasja vastustaja selgitustest kohtuistungil nähtub – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist –, et üldjuhul toimub tagastamine 30 päeva jooksul alates taotluse esitamisest ja menetluse kestus võib kesta kolm aastat vaid erandjuhtudel. Lisaks märkis Bulgaaria valitsus sel istungil, et riigi maksuamet peab alates 30. päevast pärast maksudeklaratsiooni esitamist tema poolt tasumisele kuuluvalt summalt intressi maksma, ent ka seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

120 Seega, kui kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist, ei lähe põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid tagastusnõude menetluse kestust arvestades kaugemale sellest, mis on vajalik nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.

121 Neil asjaoludel näivad need riigisisesed õigusnormid olevat põhjendatud eesmärkidega, milleks on liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamine ja maksude sissenõudmise tõhususe tagamine, et ennetada maksudest hoidumist.

– *ELL artikli 5 lõige 4 ja artikli 12 punkt b ning harta artikkel 47*

122 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud ka küsimus ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artikli 47 tõlgendamise kohta, kuna põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid, nagu need on sätestatud ZKPO artikli 16 lõike 2 punktis 3, näevad intressivaba laenu andmise korral ette maksudest kõrvalehoidumise eelduse, mida ei ole võimalik ümber lükata.

123 Selle kohta tuleb meenutada, et kindlalt välja kujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole Euroopa Kohus pädev eelotsuse küsimusele vastama, kui on ilmne, et liidu õigusnorm, mille tõlgendamist Euroopa Kohtult taotletakse, ei kuulu kohaldamisele (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 31).

124 Kuid esimesena, mis puudutab ELL artikli 5 lõiget 4, on Euroopa Kohus juba otsustanud, et selle sätte ese on liidu institutsioonide tegevus, kuna selle lõike esimene lõik näeb ette, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe liidu meetme sisu ja vorm kaugemale sellest, mis on vajalik aluslepingute eesmärkide saavutamiseks, ja selle teine lõik kohustab liidu institutsioone järgima sama proportsionaalsuse põhimõtet, kui nad tegutsevad oma pädevust teostades (vt selle kohta 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 33).

125 Teisena, mis puudutab ELL artikli 12 punkti b, siis on Euroopa Kohus samuti otsustanud, et see säte – mille kohaselt aitavad liikmesriikide parlamendid kaasa liidu nõuetekohasele toimimisele, kandes hoolt subsidiaarsuse põhimõttest kinnipidamise eest – annab riikide parlamentidele õiguse teha järelevalvet nii selle põhimõtte järgimise üle liidu institutsioonide poolt oma

pädevuse teostamisel kui ka liidu nõuetekohase toimimise üle, ning seega ei ole selle sätte ese mitte riigisisesed õigusaktid, vaid liidu seadusandlike aktide eelnõud (vt selle kohta 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 34).

126 Kolmandana, mis puudutab harta artiklit 47, siis tuleb märkida, et harta kohaldamisala liikmesriikide tegevuse suhtes on määratletud selle artikli 51 lõikes 1, mille kohaselt on harta sätted liikmesriikidele ette nähtud üksnes liidu õiguse rakendamise korral (14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

127 Harta artikli 51 lõige 1 kinnitab Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt liidu õiguskorras tagatud põhiõigused laienevad kõigile liidu õigusega reguleeritud olukordadele, kuid mitte väljapoole niisuguseid olukordi (14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Okrazhna prokuratura – Haskovo ja Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

128 Kui aga olukord ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse, siis puudub Euroopa Kohtul pädevus ning harta osutatud sätted üksi ei saa olla selle pädevuse aluseks (14. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Okrazhna prokuratura – Haskovo ja Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

129 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 48–75 esitatud põhjusi, ei kuulu käesoleval juhul põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid direktiivide 2003/49, 2011/96 ja 2008/7 kohaldamisalasse. Lisaks ei kuulu ZKPO artikli 16 lõike 2 punkt 3 osas, milles see kehtestab maksudest kõrvalehoidumise ümberlükkamatu eelduse, ELTL artikli 63 kohaldamisalasse, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 87, ega kuulu seega selles osas ka harta kohaldamisalasse.

130 Sellest järeldub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule ei ole vaja vastata osas, mis puudutab ELL artikli 5 lõike 4 ja artikli 12 punkti b ning harta artikli 47 tõlgendamist, kuna on ilmne, et need sätted ei ole selle kohtu kirjeldatud olukorras kohaldatavad.

– *Vastused küsimustele esmase õiguse tõlgendamise kohta*

131 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et ELTL artiklit 63 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta, ja kui seda kinnipeetavat maksu kohaldatakse nende intresside brutosummale, ilma et selles staadiumis saaks maha arvata asjasse puutuva laenu kulu, kuna selleks on vaja hiljem esitada asjakohane taotlus, et kinnipeetav summa ümber arvutataks ja vajaduse korral tagasi makstaks, kuid tingimusel, et esiteks ei kesta asjakohane menetlus liiga kaua, ja teiseks tuleb tagasimaksmisele kuuluvatelt summadelt tasuda intressi.

Kohtukulud

132 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

1. **Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõiget 1 koostoimes selle direktiivi artikli 4 lõike 1 punktiga d, nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (muudetud nõukogu 27. jaanuari 2015. aasta direktiiviga (EL) 2015/121) artiklit 5 ning nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/7/EÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta artikleid 3 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta.**

2. **ELTL artiklit 63 koostoimes proportsionaalsuse põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette arvestusliku intressi maksustamise tuluallikalt kinnipeetava maksuga, kui residendist tütarettevõtja on saanud oma teise liikmesriigi residendist emaettevõtjalt laenu ilma intressita, mida tal turutingimustel oleks tulnud sellele emaettevõtjale maksta, ja kui seda kinnipeetavat maksu kohaldatakse nende intresside brutosummale, ilma et selles staadiumis saaks maha arvata asjasse puutuva laenu kulu, kuna selleks on vaja hiljem esitada asjakohane taotlus, et kinnipeetav summa ümber arvutataks ja vajaduse korral tagasi makstaks, kuid tingimusel, et esiteks ei kesta asjakohane menetlus liiga kaua, ja teiseks tuleb tagasimaksmisele kuuluvatelt summadelt tasuda intressi.**

Allkirjad