ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

24 februari 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Bronbelasting over fictieve rente op een renteloze lening aan een ingezeten dochteronderneming door een niet-ingezeten moedermaatschappij – Richtlijn 2003/49/EG – Uitkeringen van interest tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten – Artikel 1, lid 1 – Vrijstelling van bronbelasting – Artikel 4, lid 1, onder d) – Uitsluiting van bepaalde uitkeringen – Richtlijn 2011/96/EU – Vennootschapsbelasting – Artikel 1, lid 1, onder b) – Winstuitkering door een ingezeten dochteronderneming aan haar niet-ingezeten moedermaatschappij – Artikel 5 – Vrijstelling van bronbelasting – Richtlijn 2008/7/EG – Bijeenbrengen van kapitaal – Artikel 3 – Inbreng van kapitaal – Artikel 5, lid 1, onder a) – Vrijstelling van directe belasting – Artikelen 63 en 65 VWEU – Vrij verkeer van kapitaal – Belasting over de bruto fictieve rente – Teruggaafprocedure voor aftrek van kosten die zijn verbonden aan de verstrekking van de lening en voor eventuele terugbetaling – Verschil in behandeling – Rechtvaardiging – Evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten – Doeltreffendheid van belastingheffing – Bestrijding van belastingontwijking”

In zaak C-257/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 4 mei 2020, ingekomen bij het Hof op 9 juni 2020, in de procedure

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD

tegen

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

in tegenwoordigheid van:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Vijfde kamer, C. Lycourgos, president van de Vierde kamer, I. Jarukaitis en M. Ilešič, rechters,

* Procestaal: Bulgaars.

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 juni 2021,

gelet op de opmerkingen van:

– „Viva Telecom Bulgaria" EOOD, aanvankelijk vertegenwoordigd door D. Yordanov, M. Emanuilov en S. Hristozova-Yordanova, vervolgens door Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov en D. Dimitrova, advokati,

– de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia, vertegenwoordigd door N. Kalistratov en M. Bakalova als gemachtigden,

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Tsingileva en L. Zaharieva als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en Y. Marinova als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 september 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest"), de artikelen 49 en 63 VWEU, artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB 2003, L 157, blz. 49), artikel 1, lid 1, onder b), en lid 3, en artikel 5 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 2011, L 345, blz. 8), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 (PB 2015, L 21, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2011/96"), artikel 3, onder h) tot en met j), artikel 5, lid 1, onder a) en b), artikel 7, lid 1, en artikel 8 van richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 2008, L 46, blz. 11), bijlage VI, deel 6, punt 3, bij het Protocol betreffende de voorwaarden en de nadere regels voor de toelating van de Republiek Bulgarije en Roemenië tot de Europese Unie (PB 2005, L 157, blz. 29; hierna: „Toelatingsprotocol"), en bijlage VI, deel 6, punt 3, bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2005, L 157, blz. 203; hierna: „Toetredingsakte").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Viva Telecom Bulgaria" EOOD, een te Sofia (Bulgarije) gevestigde vennootschap, en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (directeur van de directie betwistingen en uitvoering in

belasting- en socialezekerheidszaken Sofia, Bulgarije) inzake de inhouding van bronbelasting over fictieve rente op een renteloze lening die aan Viva Telecom Bulgaria is verstrekt door haar moedermaatschappij, die in een andere lidstaat is gevestigd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie

3 Artikel 20 van het Toelatingsprotocol en artikel 23 van de Toetredingsakte, die overgangsmaatregelen betreffen, bepalen dat de maatregelen in de bijlagen VI bij dat protocol en bij die akte van toepassing zijn op de Republiek Bulgarije onder de in deze bijlagen bepaalde voorwaarden.

4 Deze bijlagen, met als opschrift respectievelijk „Lijst bedoeld in artikel 20 van het Protocol: Overgangsmaatregelen Bulgarije" en „Lijst bedoeld in artikel 23 van de Toetredingsakte: Overgangsmaatregelen, Bulgarije", bepalen in de punten 3 van de delen 6 („Belastingen") onder verwijzing naar richtlijn 2003/49, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/76/EG van de Raad van 29 april 2004 (PB 2004, L 157, blz. 106), in identieke bewoordingen het volgende:

„Bulgarije wordt gemachtigd het bepaalde in artikel 1 van richtlijn [2003/49] niet toe te passen tot en met 31 december 2014. Tijdens die overgangsperiode mag het belastingtarief voor uitkeringen van interest en royalty's aan een verbonden onderneming van een andere lidstaat of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een verbonden onderneming van een lidstaat tot en met 31 december 2010 niet meer dan 10 % bedragen en de daaropvolgende jaren tot en met 31 december 2014 niet meer dan 5 %."

Richtlijn 2003/49

5 De overwegingen 1 tot en met 4 van richtlijn 2003/49 zijn als volgt verwoord:

(1) In een interne markt die de kenmerken van een binnenlandse markt heeft, zouden transacties tussen ondernemingen van verschillende lidstaten niet aan minder gunstige belastingvoorschriften onderworpen moeten zijn dan die welke voor soortgelijke transacties tussen ondernemingen van eenzelfde lidstaat gelden.

(2) Met betrekking tot uitkeringen van interest en royalty's wordt thans niet aan deze eis voldaan; de nationale belastingwetten, in voorkomend geval in samenhang met bilaterale of multilaterale overeenkomsten, kunnen niet altijd waarborgen dat dubbele belasting wordt geëlimineerd en de toepassing ervan plaatst de betrokken ondernemingen vaak voor belastende administratieve formaliteiten en kasmiddelenproblemen.

(3) Er moet worden gewaarborgd dat uitkeringen van interest en royalty's eenmaal in een lidstaat worden belast.

(4) De afschaffing van de belasting op uitkeringen van interest en royalty's in de lidstaat waar zij ontstaan, ongeacht of deze door inhouding aan de bron of door aanslag wordt geïnd, is het geschiktste middel om deze formaliteiten en problemen uit te bannen en een gelijke fiscale behandeling van nationale en transnationale transacties te waarborgen. Deze belasting moet met name worden afgeschaft voor uitkeringen tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten en tussen vaste inrichtingen van deze ondernemingen."

6 Artikel 1 van deze richtlijn („Werkingssfeer en procedure") luidt als volgt:

„1. Uitkeringen van interest of royalty's die ontstaan in een lidstaat, worden vrijgesteld van alle belastingen in die bronstaat (door inhouding dan wel door aanslag), op voorwaarde dat een onderneming van een andere lidstaat, of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een lidstaat, de uiteindelijk gerechtigde tot de interest of de royalty's is.

2. Uitkeringen die worden uitbetaald door een onderneming van een lidstaat of een in die lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een andere lidstaat, worden geacht in die lidstaat te ontstaan (hierna: ‚bronstaat').

[...]

4. Een onderneming van een lidstaat wordt alleen als uiteindelijk gerechtigde tot interest of royalty's behandeld indien zij de betrokken uitkeringen te eigen gunste ontvangt, en niet als bemiddelende instantie, bijvoorbeeld als tussenpersoon, trustee of gemachtigde van een derde.

[...]"

7 Artikel 2 van de richtlijn („Definitie van interest en royalty's") bepaalt het volgende:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) ‚interest': inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard dan ook, al dan niet verzekerd door hypotheek en al dan niet aanspraak gevend op een aandeel in de winst van de schuldenaar, en in het bijzonder inkomsten uit leningen en inkomsten uit obligaties of schuldbewijzen, daaronder begrepen de aan zodanige leningen, obligaties of schuldbewijzen verbonden premies en prijzen. In rekening gebrachte boete voor te late betaling wordt niet als interest aangemerkt;

[...]."

8 In artikel 4 van dezelfde richtlijn („Uitsluiting van niet als interest of royalty's aan te merken uitkeringen") staat het volgende te lezen:

„1. In de volgende gevallen behoeft de bronstaat de voordelen van deze richtlijn niet toe te kennen:

a) uitkeringen die volgens het recht van de bronstaat als winstuitkering of terugbetaling van kapitaal worden behandeld;

[...]

d) uitkeringen uit schuldvorderingen die geen bepalingen betreffende terugbetaling van de hoofdsom bevatten of waarvan de terugbetaling meer dan 50 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is.

2. Wanneer, ten gevolge van een bijzondere verhouding tussen de uitbetaler en de uiteindelijk gerechtigde van de interest of royalty's of tussen hen beiden en een derde, het bedrag van de interest of royalty's hoger is dan het bedrag dat zonder een dergelijke verhouding door de uitbetaler en de uiteindelijk gerechtigde zou zijn overeengekomen, vindt deze richtlijn slechts toepassing op dit eventuele laatstgenoemde bedrag."

Richtlijn 2008/7

9 Artikel 3 van richtlijn 2008/7 („Inbreng van kapitaal") luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn en behoudens artikel 4 worden de volgende verrichtingen aangemerkt als ‚inbreng van kapitaal':

[...]

h) een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door prestaties van een vennoot, die geen vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal met zich brengt, maar beloond wordt met een wijziging van de aandeelhoudersrechten of de waarde van de aandelen kan verhogen;

i) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap;

j) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap bij een vennoot, bij de echtgenoot of een kind van een vennoot, alsmede het afsluiten van een lening bij een derde wanneer zij wordt gegarandeerd door een vennoot, mits deze leningen dezelfde functie hebben als een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal."

10 Artikel 5 van deze richtlijn („Verrichtingen die niet aan indirecte belastingen zijn onderworpen") bepaalt in lid 1 ervan het volgende:

„De lidstaten heffen bij kapitaalvennootschappen geen enkele indirecte belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de inbreng van kapitaal;

b) leningen of diensten verricht in het kader van de inbreng van kapitaal;

[...]"

Richtlijn 2011/96

11 De overwegingen 3 tot en met 6 van richtlijn 2011/96 zijn als volgt verwoord:

(3) Deze richtlijn strekt ertoe dividenden en andere winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen vrij te stellen van bronbelasting en dubbele belastingheffing van zulke inkomsten op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren.

(4) Hergroeperingen van vennootschappen uit verschillende lidstaten kunnen noodzakelijk zijn teneinde in de Unie soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de goede werking van de interne markt te verzekeren. Deze transacties mogen niet worden belemmerd door beperkingen, nadelen of distorsies die met name voortvloeien uit de fiscale voorschriften van de lidstaten. Er moet bijgevolg voor deze hergroeperingen in concurrentie-neutrale belastingvoorschriften worden voorzien om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de interne markt, hun productiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken.

(5) Deze hergroeperingen kunnen leiden tot de vorming van groepen van [moedermaatschappijen en dochterondernemingen].

(6) Voor de inwerkingtreding van richtlijn 90/435/EEG [van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 6)] vertoonden de fiscale voorschriften betreffende de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten van land tot land aanzienlijke verschillen en waren deze in het algemeen minder gunstig dan de voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van dezelfde lidstaat. De samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten werd hierdoor benadeeld ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat. Deze benadeling moest worden opgeheven door invoering van een gemeenschappelijke regeling teneinde hergroeperingen van vennootschappen op Unieniveau aldus te vergemakkelijken."

12 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2011/96 bepaalt:

„Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

[...]

b) op winst die door vennootschappen van die lidstaat is uitgekeerd aan vennootschappen van andere lidstaten, waarvan zij dochterondernemingen zijn;

[...]"

13 Artikel 5 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting."

Bulgaars recht

14 Artikel 1, lid 4, van de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting, DV nr. 105 van 22 december 2006), in werking getreden op 1 januari 2007 (hierna: „ZKPO"), bepaalt het volgende:

„Deze wet regelt de belastingheffing over de hierin genoemde inkomsten, die in de Republiek Bulgarije worden ontvangen door ingezeten of niet-ingezeten rechtspersonen."

15 Artikel 5, leden 1 en 2, ZKPO luidt:

„(1) Over winsten wordt vennootschapsbelasting geheven.

(2) Over inkomsten van de in deze wet bedoelde ingezeten of niet-ingezeten rechtspersonen wordt bronbelasting ingehouden."

16 Artikel 12, lid 5, ZKPO bepaalt:

„De navolgende inkomsten zijn van binnenlandse oorsprong wanneer zij worden toegekend door ingezeten rechtspersonen of eenmanszaken, of door niet-ingezeten rechtspersonen of eenmanszaken middels een vaste inrichting of een feitelijke vestiging in het land, of wanneer zij worden uitgekeerd aan niet-ingezeten rechtspersonen door ingezeten natuurlijke personen of niet-ingezeten natuurlijke personen die over een feitelijke vestiging beschikken:

1. rente, waaronder rente inbegrepen in de aflossingen van een financiële lease;

[...]"

17 Artikel 16 ZKPO („Belastingontwijking") bepaalt in de versie die geldt met ingang van 1 januari 2010 het volgende:

„(1) [...] Wanneer een of meer transacties, daaronder begrepen transacties tussen niet met elkaar verbonden personen, worden verricht onder voorwaarden die belastingontwijking tot gevolg hebben, worden deze transacties, sommige voorwaarden dan wel de rechtsvorm ervan niet in aanmerking genomen bij de vaststelling van de heffingsgrondslag; de te hanteren heffingsgrondslag is in dergelijke gevallen de grondslag die zou gelden voor een gebruikelijke transactie van soortgelijke aard die tegen marktconforme prijzen zou zijn verricht en hetzelfde economische resultaat zou hebben beoogd, zonder belastingontwijking tot gevolg te hebben.

(2) Als belastingontwijking worden eveneens aangemerkt:

[...]

3. de opneming of verstrekking van kredieten waarvan de rentevoet op het tijdstip van verrichting van de transactie afwijkt van de marktrentevoet, met inbegrip van renteloze leningen of andere vormen van in de tijd beperkte en kosteloos verstrekte financiële steun, alsook van de kwijtschelding van kredieten of de terugstorting op eigen rekening van kredieten die niet in verband staan met de uitgeoefende activiteit;

[...]"

18 Artikel 20 ZKPO („Belastingtarief") luidt als volgt:

„Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 10 %."

19 Artikel 195 ZKPO („Bronbelasting ten laste van niet-ingezeten rechtspersonen") luidt in de versie die geldt met ingang van 1 januari 2015 als volgt:

„(1) [...] Over de door niet-ingezeten rechtspersonen verkregen inkomsten van binnenlandse herkomst [...] wordt een bronbelasting ingehouden waarmee de belastingschuld definitief wordt voldaan.

(2) [...] De in lid 1 bedoelde bronbelasting wordt ingehouden door de ingezeten rechtspersonen [...], die de inkomsten toekennen aan de niet-ingezeten rechtspersonen [...].

[...]

(6) [...] Bronbelasting wordt niet ingehouden over:

[...]

3. rente-inkomsten alsook royalty's en licentievergoedingen, onder de voorwaarden als bedoeld in de leden 7 tot en met 12;

[...]

(7) [...] Rente-inkomsten alsook royalty's en licentievergoedingen zijn niet onderworpen aan bronbelasting indien gelijktijdig is voldaan aan de navolgende voorwaarden:

[...]

(11) [...] De leden 7, 8, 9 en 10 zijn niet van toepassing op:

1. inkomsten die als winstuitkering of terugbetaling van kapitaal worden behandeld;

[...]

4. inkomsten uit schuldvorderingen waarvoor geen bepalingen betreffende terugbetaling van de hoofdsom gelden of waarvan de terugbetaling meer dan 50 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is;

[...]

7. inkomsten uit transacties waarmee hoofdzakelijk of onder meer belastingontwijking wordt beoogd."

20 Lid 1 van artikel 199 ZKPO („Heffingsgrondslag voor de bronbelasting over de inkomsten van niet-ingezetenen") bepaalt het volgende:

„De heffingsgrondslag voor de berekening van de bronbelasting die wordt ingehouden over de inkomsten als bedoeld in artikel 195, lid 1, is gelijk aan het brutobedrag van deze inkomsten [...]."

21 Lid 2 van artikel 200 ZKPO („Belastingtarief") luidde in de versie die van kracht was vanaf 1 januari 2011 als volgt:

„[...] Voor de inkomsten als bedoeld in artikel 195 geldt een belastingtarief van 10 %, behalve in de gevallen als bedoeld in artikel 200a."

22 Deze bepaling is met ingang van 1 januari 2015 gewijzigd als volgt:

„[...] Voor de inkomsten als bedoeld in artikel 195 geldt een belastingtarief van 10 %."

23 Artikel 200a ZKPO, in de versie die van kracht was vanaf 1 januari 2011, zoals gewijzigd en aangevuld met ingang van 1 januari 2014, bepaalde tot en met de intrekking ervan per 1 januari 2015 het volgende:

„(1) [...] Voor rente-inkomsten alsook royalty's en licentievergoedingen geldt een belastingtarief van 5 % indien gelijktijdig is voldaan aan de navolgende voorwaarden:

[...]

(5) De leden 1 tot en met 4 zijn niet van toepassing op:

[...]

1. inkomsten die als winstuitkering of terugbetaling van kapitaal worden behandeld;

[...]

4. inkomsten uit schuldvorderingen waarvoor geen bepalingen betreffende terugbetaling van de hoofdsom gelden of waarvan de terugbetaling meer dan 50 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is;

[...]"

24 Artikel 202a („Herberekening van de bronbelasting"), in de met ingang van 1 januari 2010 geldende versie, luidde in de leden 1 tot en met 4 ervan als volgt:

„(1) [...] Een niet-ingezeten rechtspersoon kan als belastingplichtige van een lidstaat van de Europese Unie of van een ander land dat partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3)] ervoor kiezen om de over de in artikel 12, leden 2, 3, 5 en 8, bedoelde inkomsten ingehouden bronbelasting te laten herberekenen. Indien de niet-ingezetene kiest voor herberekening van de ingehouden bronbelasting, dan geldt die keuze voor alle in artikel 12, leden 2, 3, 5 en 8 vermelde inkomsten die deze rechtspersoon gedurende het boekjaar heeft verworven.

(2) Wanneer de niet-ingezeten rechtspersoon ervoor kiest om de over de door haar verworven inkomsten ingehouden bronbelasting te laten herberekenen, is de herberekende belasting gelijk aan de vennootschapsbelasting die over die inkomsten verschuldigd zou zijn geweest bij verwerving door een ingezeten rechtspersoon. Wanneer de niet-ingezeten rechtspersoon uitgaven heeft gedaan in verband met inkomsten als bedoeld in de eerste zin, waarover een

uitgavenbelasting verschuldigd zou zijn geweest indien deze waren gedaan door een ingezeten rechtspersoon, wordt het bedrag van de herberekende belasting vermeerderd met die belasting.

(3) Wanneer het bedrag van de in artikel 195, lid 1, bedoelde bronbelasting het bedrag van de overeenkomstig lid 2 herberekende belasting overschrijdt, dient het verschil te worden terugbetaald ten belope van het bedrag van de in artikel 195, lid 1, bedoelde bronbelasting dat de niet-ingezeten rechtspersoon niet van de in haar vestigingsstaat verschuldigde belasting in aftrek kan brengen.

(4) De keuze voor de herberekening van de bronbelasting wordt gemaakt in de jaarlijkse belastingaangifte. De belastingaangifte wordt door de niet-ingezeten rechtspersoon ingediend bij de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [(territoriaal directoraat voor de stad Sofia van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten)] vóór 31 december van het jaar na dat waarin de inkomsten zijn ontvangen."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

25 Op 22 november 2013 heeft „Viva Telecom Bulgaria" EAD, opgevolgd door „Viva Telecom Bulgaria EOOD" als kredietnemer een kredietovereenkomst gesloten met haar enige aandeelhouder, de in Luxemburg gevestigde vennootschap InterV Investment Sàrl, als kredietgever, op grond waarvan laatstgenoemde haar een converteerbare renteloze lening heeft toegekend die 60 jaar na de inwerkingtreding van deze overeenkomst moest worden terugbetaald. In de overeenkomst was opgenomen dat de verplichting van de kredietnemer tot terugbetaling van de lening op elk gewenst moment na datum van toekenning van de financiering zou uitdoven indien de kredietnemer zou besluiten om, met inachtneming van de voorwaarden van diezelfde overeenkomst, het verschuldigde kredietbedrag via een met dat bedrag overeenkomende inbreng in natura op te nemen in het kapitaal van de vennootschap.

26 Bij besluit van 16 oktober 2017 heeft de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia (territoriaal directoraat voor de stad Sofia van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten; hierna: „belastingdienst") Viva Telecom Bulgaria, in verband met de lening die InterV Investment haar had verstrekt, krachtens artikel 195, lid 2, ZKPO een navorderingsaanslag opgelegd voor de betaling van bronbelasting over het tijdvak van 14 februari 2014 tot en met 31 maart 2015.

27 Na te hebben vastgesteld dat de lening op het moment van de belastingcontrole niet was omgezet in kapitaal en de kredietnemer die lening niet had terugbetaald noch rente had betaald, is de belastingdienst tot de slotsom gekomen dat er sprake was van een handeling die neerkwam op „belastingontwijking" in de zin van artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO. Bij zijn besluit heeft de belastingdienst de marktrentevoet vastgesteld die op die lening moest worden toegepast om de door de kredietnemer niet-betaalde rente te berekenen. Vervolgens heeft hij hierover een bronbelasting van 10 % geheven.

28 Op 20 december 2017 heeft verweerder in het hoofdgeding het bezwaar van Viva Telecom Bulgaria tegen dit besluit afgewezen.

29 Bij uitspraak van 29 maart 2019 heeft de Administrativen sad Sofia (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije) het beroep waarbij deze vennootschap de rechtmatigheid van het besluit van 16 oktober 2017 betwistte, verworpen op grond dat de lening in het hoofdgeding als

financieel activum van die vennootschap was aan te merken dat haar een voordeel had opgeleverd omdat zij geen rente over die lening verschuldigd was, terwijl de kredietgever door derving van die rente-inkomsten een economisch nadeel had geleden. Volgens die rechter was het geleende bedrag aangewend voor de terugbetaling van bepaalde in de kredietovereenkomst vermelde financiële verplichtingen van de kredietnemer en was het dus geen onderdeel van het eigen vermogen.

30 Viva Telecom Bulgaria heeft bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije), cassatieberoep ingesteld strekkende tot vernietiging van die uitspraak.

31 Ter ondersteuning van dat cassatieberoep betoogt deze vennootschap dat de bronbelasting is berekend over fictieve rente-inkomsten zonder dat rekening is gehouden met een aangetoond economisch belang om een renteloze lening toe te kennen. Volgens haar beschikte zij niet over de middelen om de rente over de lening in het hoofdgeding te betalen en was InterV Investment op het tijdstip van sluiting van die leningsovereenkomst enig aandeelhouder van de onderneming. Viva Telecom Bulgaria is tevens van mening dat artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO in strijd is met de rechtspraak van het Hof, aangezien die bepaling de partijen bij een renteloze lening de mogelijkheid ontzegt om voor het toekennen van de lening geldige economische redenen aan te dragen.

32 Subsidiair betoogt Viva Telecom Bulgaria dat, aangezien de Republiek Bulgarije heeft gebruikgemaakt van de in artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn 2003/49 opgenomen mogelijkheid voor de lidstaten om rente over leningen die zij voor belastingdoeleinden als inkomsten uit eigenvermogensinstrumenten aanmerken, van de werkingssfeer van die richtlijn uit te sluiten, richtlijn 2011/96, die op dat soort inkomsten betrekking heeft, van toepassing is. Krachtens artikel 5 van die richtlijn wordt de door een ingezeten dochteronderneming aan haar niet-ingezeten moedermaatschappij uitgekeerde winst vrijgesteld van bronbelasting. Zij betoogt daarnaast dat de lening in het hoofdgeding een inbreng van kapitaal in de zin van artikel 3, onder h) tot en met j), van richtlijn 2008/7 vormt, die overeenkomstig artikel 5 van die richtlijn niet aan indirecte belasting mag worden onderworpen.

33 De Varhoven administrativen sad vraagt zich ten eerste af of artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO overeenstemt met het evenredigheidsbeginsel als bedoeld in artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, alsook met het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Deze nationale bepaling bevat namelijk een onweerlegbaar vermoeden dat een renteloze lening tussen al of niet verbonden personen belastingontwijking inhoudt, zonder dat de kredietgever of kredietnemer dat vermoeden kunnen weerleggen. In het geval van verbonden vennootschappen kan een dergelijke lening evenwel worden gerechtvaardigd door economische overwegingen die de belangen van de betrokken groep dienen.

34 In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af wat de draagwijdte is van de richtlijnen 2003/49 en 2011/96. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn 2003/49, dat de Republiek Bulgarije vóór 1 januari 2015 in wezen heeft uitgevoerd in artikel 200a, lid 1 en lid 5, punt 4, ZKPO, en na die datum in artikel 195, lid 6, punt 3, en lid 11, punt 4, ZKPO, hoeft de bronstaat namelijk de voordelen van deze richtlijn niet toe te kennen in het geval van uitkeringen uit schuldvorderingen die geen bepalingen betreffende terugbetaling van de hoofdsom bevatten of waarvan de terugbetaling meer dan 50 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is. De vraag rijst dus of die betalingen moeten worden beschouwd als winstuitkering die, wanneer een ingezeten dochteronderneming deze doet aan de niet-ingezeten moedermaatschappij, ingevolge de artikelen 1 en 5 van richtlijn 2011/96 zou moeten worden vrijgesteld van bronbelasting.

35 In de derde plaats vraagt deze rechter zich af of een renteloze lening aan een ingezeten vennootschap door een niet-ingezeten vennootschap, waarover vanaf 1 januari 2010 bronbelasting wordt geheven krachtens artikel 16, lid 2, punt 3, en artikel 195 ZKPO, moet worden beschouwd als inbreng van kapitaal in de zin van artikel 3, onder h) tot en met j), van richtlijn 2008/7, waarop dientengevolge deze richtlijn van toepassing zou moeten zijn, in het bijzonder artikel 5, lid 1, onder a) en b), artikel 7, lid 1, en artikel 8 ervan.

36 In de vierde en laatste plaats vraagt deze rechter zich af wat de invloed is van de overgangsmaatregelen die zijn opgenomen in de respectieve bijlagen VI, delen 6, punten 3, bij het Toelatingsprotocol en bij de Toetredingsakte, waarbij de Republiek Bulgarije werd gemachtigd de toepassing van artikel 1 van richtlijn 2003/49 uit te stellen tot en met 31 december 2014, waarbij nader werd bepaald dat het belastingtarief voor uitkeringen van onder andere interest aan een verbonden vennootschap uit een andere lidstaat van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2014 niet meer dan 5 % mocht bedragen. Artikel 200, lid 2, en artikel 200a, lid 1 en lid 5, punt 4, ZKPO, waren in de in 2014 geldende versie namelijk strijdig met deze bepalingen, aangezien zij voorzagen in een bronbelasting van 10 %.

37 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staan het evenredigheidsbeginsel overeenkomstig artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), [VEU] en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte overeenkomstig artikel 47 van het [Handvest] in de weg aan een nationale regeling zoals die vervat in artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO?

2) Moeten rentebetalingen overeenkomstig artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn [2003/49] worden aangemerkt als winstuitkeringen waarop artikel 5 van richtlijn [2011/96] van toepassing is?

3) Vallen uitkeringen uit een renteloze lening zoals bedoeld in artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn [2003/49], waarvan de terugbetaling 60 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is, onder de regeling van artikel 1, lid 1, onder b), lid 3, en artikel 5 van richtlijn [2011/96]?

4) Staan artikel 49 en artikel 63, leden 1 en 2, [VWEU], artikel 1, lid 1, onder b), en lid 3, en artikel 5 van richtlijn [2011/96] en artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn [2003/49] in de weg aan een nationale regeling zoals die vervat in artikel 195, lid 1, artikel 200, lid 2, [...], en artikel 200a, lid 1, [en] lid 5, punt 4, ZKPO (ingetrokken), in de respectieve versies die van 1 januari 2011 tot 1 januari 2015 van kracht waren, en in artikel 195, lid 1, lid 6, punt 3, en lid 11, punt 4, ZKPO in de thans sinds 1 januari 2015 van kracht zijnde versie? [Staan zij voorts in de weg] aan een belastingpraktijk volgens welke niet-betaalde rente over een renteloze lening die een moedermaatschappij met zetel in een andere lidstaat heeft toegekend aan een ingezeten dochteronderneming en waarvan de terugbetaling 60 jaar na 22 november 2013 verschuldigd is, aan bronbelasting is onderworpen?

5) Staan artikel 3, onder h) tot en met j), artikel 5, lid 1, onder a) en b), artikel 7, lid 1, en artikel 8 van richtlijn [2008/7] in de weg aan een nationale regeling zoals die vervat in artikel 16, lid 1, [en] lid 2, punt 3, en in artikel 195, lid 1, ZKPO inzake het heffen van bronbelasting over fictieve rente-inkomsten op de grondslag van een renteloze lening die aan een ingezeten vennootschap is verstrekt door een vennootschap uit een andere lidstaat die de enige aandeelhouder van de kredietnemer is?

6) Vormt de omzetting van richtlijn [2003/49] in 2011, dat wil zeggen vóór het verstrijken van de overgangsperiode als vastgesteld in bijlage VI, deel „Belastingen", punt 3, van [de Toetredingsakte], bij artikel 200, lid 2, artikel 200a, lid 1, [en] lid 5, punt 4, ZKPO waarin het belastingtarief op 10 % is vastgesteld in plaats van het door [het Toelatingsprotocol en de Toetredingsakte] voorgeschreven maximumtarief van 5 %, schending van het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

38 De zes vragen van de verwijzende rechter, die elkaar deels overlappen, betreffen in wezen de uitlegging van het afgeleide Unierecht in de richtlijnen 2003/49 (tweede, derde en zesde vraag), 2011/96 (tweede en vierde vraag) en 2008/7 (vijfde vraag), en van het primaire Unierecht in de artikelen 49 en 63 VWEU (vierde vraag), artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, en artikel 47 van het Handvest (eerste vraag).

Ontvankelijkheid

39 Verweerder in het hoofdgeding is van mening dat de tweede tot en met de vierde prejudiciële vraag niet ontvankelijk zijn. Deze vragen betreffen namelijk bepalingen van Unierecht die niet onduidelijk zijn, namelijk artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn 2003/49 alsook artikel 1, lid 1, onder b), en lid 3, en artikel 5 van richtlijn 2011/96. Deze bepalingen hebben bovendien geen betrekking op de juridische kwalificatie die de belastingdienst in het besluit in het hoofdgeding hanteert. Dat besluit legt namelijk geen bronbelasting op wegens de uitkering van dividend of winst, in de zin van richtlijn 2011/96, maar wegens belastingontwijking door middel van een renteloze lening. Bovendien is artikel 4, lid 1, onder d), van richtlijn 2003/49 correct omgezet bij artikel 200a, lid 3, punt 4, ZKPO, dat met ingang van 1 januari 2011 artikel 200a, lid 5, punt 4, ZKPO is geworden.

40 De Bulgaarse regering is van mening dat de tweede en derde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk zijn omdat ze geen verband houden met de omstandigheden van het hoofdgeding. De verwijzingsbeslissing geeft namelijk niet aan in welke zin de uitlegging van de richtlijnen 2003/49 en 2011/96 nuttig is om het geding te beslechten.

41 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid voor de te geven rechterlijke beslissing draagt, om, rekening houdend met de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging of de geldigheid van een Unierechtelijke regel, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden. Bijgevolg geldt voor door nationale rechters gestelde vragen over het Unierecht een vermoeden van relevantie. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een door een nationale rechterlijke instantie gestelde prejudiciële vraag wanneer blijkt dat de gevraagde uitlegging geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 16 juli 2020, Facebook Ireland en Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 In casu geldt om te beginnen voor de stelling dat de bepalingen van de richtlijnen 2003/49 en 2011/96, waarop de tweede en de vierde vraag betrekking hebben, voldoende duidelijk zijn, dat het een nationale rechterlijke instantie geenszins verboden is om het Hof een prejudiciële vraag te stellen waarvan de beantwoording in de opvatting van een van de partijen in het hoofdgeding geen ruimte laat voor redelijke twijfel. Zelfs indien dit het geval zou zijn, is het verzoek om een prejudiciële beslissing dat dergelijke vragen bevat dus nog niet niet-ontvankelijk (arrest van 14 oktober 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Bovendien kan uit geen van de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt worden afgeleid dat de gevraagde uitlegging van de richtlijnen 2003/49 en 2011/96 geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of hypothetisch van aard is omdat het besluit in het hoofdgeding de bepalingen in deze richtlijnen niet toepast dan wel omdat het nationale recht met de richtlijnen in overeenstemming is. De verwijzende rechter heeft in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing met alle vereiste helderheid uiteengezet waarom het antwoord op de tweede tot en met de vierde vraag over de uitlegging van deze Unierechtelijke bepalingen zijns inziens nodig is voor de beslechting van het hoofdgeding, namelijk omdat de door dit besluit opgelegde bronbelasting volgens deze rechter mogelijk in strijd is met deze richtlijnen.

44 Hieruit volgt dat de tweede tot en met de vierde vraag ontvankelijk zijn.

Ten gronde

45 Wanneer een gebied op Unieniveau uitputtend is geharmoniseerd, moeten volgens vaste rechtspraak van het Hof alle daarop betrekking hebbende nationale maatregelen worden getoetst aan de bepalingen van die harmonisatiemaatregel en niet aan die van het primaire recht (arrest van 6 december 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Daarom moeten de vragen van de verwijzende rechter eerst worden onderzocht voor zover zij betrekking hebben op de uitlegging van de richtlijnen 2003/49, 2011/96 en 2008/7 en vervolgens, indien een uitputtende harmonisatie ontbreekt, voor zover zij de artikelen 49 en 63 VWEU, artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, en artikel 47 van het Handvest betreffen.

Uitlegging van de richtlijnen 2003/49, 2011/96 en 2008/7

47 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 – gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, onder d), van deze richtlijn alsook met de respectieve bijlagen VI, delen 6, punten 3, bij het Toelatingsprotocol en bij de Toetredingsakte –, artikel 5 van richtlijn 2011/96 en de artikelen 3 en 5 van richtlijn 2008/7 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling waarbij bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan de niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten betalen over een renteloze lening die deze laatste aan haar heeft verstrekt.

– *Richtlijn 2003/49*

48 Uit de overwegingen 2 tot en met 4 van richtlijn 2003/49 blijkt dat deze richtlijn ertoe strekt dubbele belasting op uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen uit verschillende lidstaten af te schaffen en te waarborgen dat deze uitkeringen eenmaal in een enkele lidstaat worden belast, en dat de afschaffing van de belasting op deze uitkeringen in de lidstaat waar zij ontstaan het geschiktste middel is om een gelijke fiscale behandeling van nationale en transnationale transacties te waarborgen (arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 De werkingssfeer van richtlijn 2003/49, zoals afgebakend in artikel 1, lid 1, ervan, ziet derhalve op de vrijstelling van uitkeringen van interest en royalty's die ontstaan in de bronstaat, wanneer de uiteindelijk gerechtigde ervan een in een andere lidstaat gevestigde onderneming of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een lidstaat is (arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 86 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 Vanuit dat perspectief bepaalt artikel 1, lid 1, van deze richtlijn met name dat de uitkeringen van interest worden vrijgesteld van alle bronbelasting in de bronstaat, op voorwaarde dat een onderneming van een andere lidstaat de uiteindelijk gerechtigde tot de interest is.

51 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het begrip „interest" in artikel 2, onder a), van die richtlijn wordt gedefinieerd als „inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard ook", zodat de uiteindelijk gerechtigde als enige interesten kan ontvangen die inkomsten uit dergelijke schuldvorderingen vormen (arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a. C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 87 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Het begrip „uiteindelijk gerechtigde" in de zin van richtlijn 2003/49 moet bijgevolg aldus worden uitgelegd dat het ziet op een entiteit die daadwerkelijk het economisch genot heeft van de aan haar uitgekeerde interest en derhalve vrij kan beslissen over het gebruik ervan (zie in die zin arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punten 88, 89 en 122).

53 Dit begrip moet dus niet in technische zin worden opgevat (arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 92).

54 Zoals de advocaat-generaal in punt 58 van zijn conclusie opmerkt, ontvangt de kredietgever, wanneer de belastingdienst over een renteloze lening fictieve rente vaststelt en belast, geen enkele rente en kan hij dus niet worden beschouwd als een „uiteindelijk gerechtigde" in de zin van de in punt 51 van dit arrest uiteengezette rechtspraak.

55 Hieruit volgt dat de fictieve rente zoals in het hoofdgeding, vastgesteld door de belastingdienst, niet kan worden beschouwd als een uitkering van interest in de zin van artikel 1, lid 1 en artikel 2, onder a), van richtlijn 2003/49, juist omdat er geen uitkering heeft plaatsgevonden.

56 Om dezelfde reden valt die rente evenmin onder artikel 4, lid 1, onder d), van deze richtlijn, omdat die bepaling slaat op „uitkeringen" uit schuldvorderingen die geen bepalingen betreffende terugbetaling van de hoofdsom bevatten of waarvan de terugbetaling meer dan 50 jaar na de uitgiftedatum verschuldigd is.

57 Derhalve is richtlijn 2003/49 niet van toepassing op een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding.

58 In deze omstandigheden is het niet nodig om uitspraak te doen over de uitlegging van de overgangsbepalingen in de bijlagen VI, delen 6, punten 3, bij het Toelatingsprotocol en bij de Toetredingsakte betreffende de toepassing van deze richtlijn in Bulgarije.

– *Richtlijn 2011/96*

59 Volgens de overwegingen 3 tot en met 6 strekt richtlijn 2011/96 ertoe om dividenden en andere winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen vrij te stellen van bronbelasting en dubbele belastingheffing van zulke inkomsten op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren teneinde hergroeperingen van vennootschappen op Unieniveau te vergemakkelijken [arrest van 2 april 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

60 Deze richtlijn beoogt aldus de fiscale neutraliteit van de winstuitkering door een in een lidstaat gevestigde dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij te verzekeren (zie in die zin arrest van 8 maart 2017, Wereldhave Belgium e.a., C-448/15, EU:C:2017:180, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Met dat doel bepaalt artikel 1, lid 1, onder b), van de richtlijn dat deze van toepassing is op de uitkeringen van winst die een moedermaatschappij in een grensoverschrijdende relatie van haar dochteronderneming ontvangt, en bepaalt artikel 5 ervan dat die winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.

62 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaat van vestiging van een vennootschap het recht heeft om de door die vennootschap aan de in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij betaalde rente te behandelen als winstuitkering, wanneer die rente het bedrag overschrijdt dat onder normale omstandigheden zou zijn betaald (zie in die zin arrest van 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punten 87-89).

63 Daarentegen kan de fictieve rente die door de belastingdienst van een ingezeten vennootschap wordt vastgesteld over een renteloze lening die zij met haar niet-ingezeten moedermaatschappij heeft afgesloten, niet worden beschouwd als uitgekeerde winst, omdat er in dat geval niet daadwerkelijk rente wordt betaald door de ene aan de andere vennootschap.

64 Richtlijn 2011/96 is dus niet van toepassing op een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding.

– *Richtlijn 2008/7*

65 Zoals het Hof al vaak heeft opgemerkt, heeft richtlijn 2008/7 de gevallen waarin de lidstaten indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal kunnen heffen volledig geharmoniseerd (arrest van 19 oktober 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

66 Deze harmonisatie beoogt de factoren die de mededingingsvoorwaarden kunnen verstoren of het vrije kapitaalverkeer hinderen zo veel mogelijk weg te nemen en daarmee de goede werking van de interne markt te waarborgen (zie in die zin arrest van 22 april 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, punt 31).

67 Met dat doel verbiedt artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/7 de lidstaten bij kapitaalvennootschappen enige indirecte belasting, in welke vorm ook, te heffen ter zake van de inbreng van kapitaal.

68 In artikel 3, onder h), van deze richtlijn wordt een „inbreng van kapitaal" onder meer omschreven als een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door prestaties van een vennoot, die geen vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal met zich brengt, maar de waarde van de aandelen kan verhogen.

69 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het verstrekken van een renteloze lening een inbreng van kapitaal kan vormen in de zin van deze bepaling, wanneer de ontvangende vennootschap zo de beschikking krijgt over kapitaal, zonder de kosten daarvan te dragen, dat de hieruit voortvloeiende besparing van rente haar vennootschappelijk vermogen doet toenemen doordat de vennootschap aldus een uitgaaf kan vermijden die anders wel te haren laste was gekomen, en dat, door haar deze uitgaaf te besparen, het voordeel van een dergelijke lening bijdraagt tot de versterking van haar economisch potentieel, zodat deze prestatie de waarde van de aandelen van de begunstigde vennootschap kan doen toenemen (arrest van 17 september 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 Volgens de titel van richtlijn 2008/7 en de tekst van artikel 5, lid 1, onder a), ervan, verbiedt deze richtlijn de lidstaten echter uitsluitend om „indirecte belastingen" te heffen over de inbreng van kapitaal. Zoals het Hof reeds heeft benadrukt, heeft deze richtlijn in het bijzonder geen betrekking op directe belastingen, die, zoals de vennootschapsbelasting, in overeenstemming met het Unierecht in beginsel onder de bevoegdheid vallen van de lidstaten (arresten van 26 september 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, punt 21, en van 18 januari 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punt 24).

71 De lidstaten hoeven op grond van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/7 dus niet af te zien van elke vorm van directe belastingheffing ter zake van de inbreng van kapitaal.

72 Zoals de advocaat-generaal in punt 168 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet de bronbelasting die in het hoofdgeding aan de orde is worden beschouwd als een directe belasting.

73 Het belastbare feit en de heffingsgrondslag van deze belasting, die volgt uit de toepassing van de nationale wetgeving inzake de vennootschapsbelasting, worden namelijk gevormd door de inkomsten die de niet-ingezeten moedermaatschappij onder marktomstandigheden had moeten verwerven. In zoverre is deze belasting verwant aan een directe inkomstenbelasting (zie naar analogie arresten van 18 januari 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punt 26, en 10 maart 2005, Optiver e.a., C-22/03, EU:C:2005:143, punt 33).

74 Richtlijn 2008/7 is derhalve niet van toepassing op een nationale regeling als die in het hoofdgeding.

– *Antwoord op de vragen betreffende de uitlegging van de richtlijnen 2003/49, 2011/96 en 2008/7*

75 Gelet op het voorgaande moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 – gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, onder d), van deze richtlijn –, artikel 5 van richtlijn 2011/96 en de artikelen 3 en 5 van richtlijn 2008/7 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan haar niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten betalen over een renteloze lening die deze laatste heeft verstrekt.

Uitlegging van de artikelen 49 en 63 VWEU, artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, en artikel 47 van het Handvest

76 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 49 en 63 VWEU, artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, en artikel 47 van het Handvest aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan de niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten betalen over een renteloze lening die deze laatste heeft verstrekt, wanneer die bronbelasting wordt geheven over de brutorente zonder dat in dat stadium aan die lening verbonden kosten kunnen worden afgetrokken, zodat die aftrek later moet worden aangevraagd met het oog op een nieuwe berekening van die belasting en een eventuele teruggaaf.

– *Artikelen 49 en 63 VWEU*

77 Aangezien de verwijzende rechter tegelijk verwijst naar de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal, die zijn neergelegd in de artikelen 49 respectievelijk 63 VWEU, moet eerst worden vastgesteld welke van deze twee vrijheden door een nationale regeling als in het hoofdgeding kan worden aangetast.

78 Dienaangaande volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat rekening moet worden gehouden met het voorwerp van de betrokken regeling (arrest van 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

79 Zo valt een nationale regeling die alleen van toepassing is op deelnemingen waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, onder artikel 49 VWEU inzake de vrijheid van vestiging (arrest van 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

80 Nationale bepalingen inzake deelnemingen die zijn verworven met het uitsluitende doel te beleggen, zonder dat de houder invloed op het bestuur van en de zeggenschap over de onderneming wenst uit te oefenen, moeten daarentegen uitsluitend aan het vrije verkeer van kapitaal worden getoetst (arrest van 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

81 Over de nationale regeling in het hoofdgeding geeft de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing aan dat artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO van toepassing is op renteloze leningen tussen zowel verbonden als niet-verbonden vennootschappen, dus ongeacht of een

vennootschap een bepaalde invloed kan uitoefenen op de besluiten en de activiteiten van een andere. Dit blijkt overigens ook uit de tekst van lid 1 van dit artikel, dat uitdrukkelijk niet-verbonden vennootschappen betreft.

82 In een dergelijk geval zijn de feiten van de zaak – waaruit naar voren komt dat de kredietgevende vennootschap ten tijde van de relevante feiten enig aandeelhouder van de kredietnemende vennootschap was – niet van belang om te bepalen of de omstandigheden van dit geding de ene of de andere fundamentele vrijheid betreffen (zie in die zin arrest van 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punten 22 en 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

83 Daarom moet op grond van het voorwerp van de nationale regeling in het hoofdgeding worden geconcludeerd dat deze regeling hoofdzakelijk het vrije verkeer van kapitaal betreft zoals neergelegd in artikel 63 VWEU (zie in die zin arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 158 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

84 Gesteld dat deze nationale regeling de vrijheid van vestiging beperkt, is deze beperking in deze omstandigheden het onvermijdelijke gevolg van een eventuele belemmering van het vrije kapitaalverkeer en rechtvaardigt zij dus geen autonome toetsing van deze regeling aan artikel 49 VWEU (arrest van 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punt 51).

85 Derhalve moet worden onderzocht of deze nationale regeling het vrije verkeer van kapitaal beperkt in de zin van artikel 63 VWEU en, als dat het geval is, of die beperking vanuit het oogpunt van deze bepaling kan worden gerechtvaardigd.

86 In de eerste plaats blijkt inzake het bestaan van een beperking uit vaste rechtspraak van het Hof dat artikel 63, lid 1, VWEU maatregelen verbiedt die het kapitaalverkeer beperken doordat zij niet-ingezetenen ervan doen afzien om in een lidstaat investeringen te doen of doordat zij ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arrest van 30 april 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

87 Gesteld dat artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO een onweerlegbaar vermoeden van belastingontwijking instelt zonder de belanghebbenden, met name in het kader van een beroep in rechte, de mogelijkheid te geven om renteloze leningen te rechtvaardigen op commerciële gronden, hetgeen onder de uitlegging van het nationale recht valt, moet in dit verband worden vastgesteld dat die regel op gelijke wijze van toepassing is op alle renteloze leningen, ongeacht of daar niet-ingezeten vennootschappen bij betrokken zijn. Deze bepaling vormt dus, wat deze regel betreft, geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU.

88 Daarentegen heeft het Hof reeds geoordeeld dat een nationale regeling op grond waarvan een niet-ingezeten vennootschap wordt belast over de interest die haar door een ingezeten vennootschap is uitgekeerd, doordat deze ingezeten vennootschap bronbelasting inhoudt, zonder dat de bedrijfskosten – waaronder de rechtstreeks aan de kredietverlening in kwestie verbonden rentekosten – kunnen worden afgetrokken, terwijl ingezeten vennootschappen die interest ontvangen van een andere ingezeten vennootschap wel voor deze aftrek in aanmerking komen, een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormt (arrest van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punt 175 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

89 Ofschoon in casu eenzelfde belastingtarief van 10 % van toepassing is ongeacht of bij de renteloze lening uitsluitend ingezeten vennootschappen dan wel ook niet-ingezeten vennootschappen betrokken zijn, moeten ingezeten vennootschappen de betrokken belasting in het kader van de vennootschapsbelasting evenwel betalen over hun netto fictieve rente-inkomsten, na aftrek van eventuele kosten die rechtstreeks met die lening verband houden, terwijl niet-ingezeten vennootschappen overeenkomstig artikel 195, leden 1 en 2, en artikel 199 ZKPO bronbelasting verschuldigd zijn over de bruto fictieve rente-inkomsten, zonder dat zij die kosten in dat stadium kunnen aftrekken.

90 Wel staat vast dat die niet-ingezeten vennootschappen krachtens artikel 202a ZKPO in het jaar na inhouding van de bronbelasting kunnen verzoeken om een herberekening van die belasting, zodat die gelijk wordt getrokken met de belasting die een ingezeten vennootschap verschuldigd zou zijn. Via die teruggaafprocedure zouden zij de rechtstreeks met de betrokken kredietverstrekking verband houdende kosten kunnen aftrekken en de teveel ingehouden bronbelasting kunnen terugkrijgen of, in een verliessituatie, vrijstelling van die belasting kunnen verkrijgen.

91 Een ingezeten vennootschap kan de kosten van haar fictieve rente-inkomsten evenwel meteen aftrekken, zodat de belastingdienst onmiddellijk het exacte bedrag van de verschuldigde belasting int, terwijl een niet-ingezeten vennootschap die aftrek pas in een later stadium kan aanvragen, in de genoemde teruggaafprocedure, nadat zij bronbelasting heeft afgedragen over de bruto fictieve rente.

92 Hieruit volgt dat de regularisatie van de fiscale situatie van een niet-ingezeten vennootschap noodzakelijkerwijze op een later tijdstip plaatsvindt dan dat waarop een ingezeten vennootschap, na het indienen van haar aangifte, belasting moet afdragen over de netto fictieve rente.

93 Zo wordt in casu niet betwist dat indien de kredietgevende vennootschap in het hoofdgeding ingezeten was geweest, zij in een verlieslatende situatie niet was aangeslagen voor de fictieve rente over die lening, zodat zij bij voorbaat was vrijgesteld van die belasting zonder later een herberekening te hoeven aanvragen.

94 Dit verschil in behandeling kan ingezeten vennootschappen een voordeel verschaffen, aangezien zij ten opzichte van niet-ingezeten vennootschappen op zijn minst een liquiditeitsvoordeel verkrijgen (zie naar analogie arrest van 22 november 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, punten 28-34).

95 Derhalve vormt een nationale regeling zoals die in het hoofdgeding een beperking van het vrije kapitaalverkeer, die in beginsel door artikel 63 VWEU wordt verboden.

96 In de tweede plaats moet derhalve worden nagegaan of een dergelijke beperking kan worden geacht objectief te zijn gerechtvaardigd in het licht van artikel 65, leden 1 en 3, VWEU.

97 Uit deze bepalingen volgt dat de lidstaten in hun nationale regeling onderscheid mogen maken tussen belastingplichtigen die ingezetenen zijn en belastingplichtigen die niet-ingezetenen zijn, voor zover dit onderscheid geen middel tot willekeurige discriminatie noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt [arrest van 18 maart 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Belasting over vermogenswinst op onroerend goed), C-388/19, EU:C:2021:212, punt 34].

98 Onderscheid moet dus worden gemaakt tussen de ongelijke behandeling die krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU is toegestaan en de willekeurige discriminatie die bij lid 3 van dat artikel is verboden. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een nationale belastingregeling slechts verenigbaar met de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer kan worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang [zie in die zin arrest van 18 maart 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Belasting over vermogenswinst op onroerend goed), C-388/19, EU:C:2021:212, punt 35].

99 Wat betreft, ten eerste, de vergelijkbaarheid van de situaties in het hoofdgeding, hebben verweerder in het hoofdgeding in zijn schriftelijke opmerkingen en de Bulgaarse regering ter terechtzitting aangevoerd dat het verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd doordat een niet-ingezeten en een ingezeten vennootschap zich in objectief verschillende situaties bevinden vanuit het oogpunt van de vennootschapsbelasting, omdat de eerste in tegenstelling tot de tweede geen financiële, boekhoudkundige en fiscale resultaten behaalt waardoor zij in Bulgarije aan die belasting kan worden onderworpen.

100 In dat verband zij eraan herinnerd dat, bij de directe belastingen, de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar is (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 31).

101 Uit de rechtspraak van het Hof volgt evenwel dat wanneer een lidstaat, unilateraal of door het sluiten van overeenkomsten, niet alleen ingezeten belastingplichtigen maar ook niet-ingezeten belastingplichtigen aan de inkomstenbelasting onderwerpt voor de inkomsten die zij van een ingezeten vennootschap ontvangen, de situatie van die niet-ingezeten belastingplichtigen vergelijkbaar is met die van de ingezeten belastingplichtigen (arrest van 22 november 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, punt 47).

102 In het bijzonder met betrekking tot de vaststelling, voor de berekening van de inkomstenbelasting, van kosten die rechtstreeks verband houden met een activiteit waardoor in een lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven, heeft het Hof reeds geoordeeld dat ingezeten en niet-ingezeten vennootschappen in een vergelijkbare situatie verkeren (zie in die zin arrest van 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punt 74 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

103 In casu moet worden vastgesteld dat de Republiek Bulgarije er met de nationale regeling aan de orde in het hoofdgeding voor heeft gekozen om haar fiscale bevoegdheid uit te oefenen over renteloze leningen die door niet-ingezeten vennootschappen zijn verleend aan ingezeten vennootschappen, zodat deze niet-ingezeten vennootschappen wat de rechtstreeks aan die leningen verbonden kosten betreft, bijgevolg moeten worden geacht zich in een situatie te bevinden die vergelijkbaar is met die van ingezeten vennootschappen.

104 Het Hof heeft in het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), inderdaad vastgesteld dat, in de omstandigheden van de zaak die aanleiding heeft gegeven tot dat arrest, een verschil in behandeling bestaande in de toepassing van verschillende heffingstechnieken die afhankelijk waren van de vestigingsplaats van de belastingplichtige, situaties betrof die niet objectief vergelijkbaar waren, zodat dit verschil in behandeling, dat bovendien de ingezeten begunstigden niet noodzakelijkerwijs een voordeel verschafte, met name

geen beperking van het vrije kapitaalverkeer vormde (zie in die zin arrest van 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punten 41 en 49-51, en 17 september 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU:C:2015:608, punt 70).

105 Uit punt 94 van het onderhavige arrest blijkt echter dat, anders dan in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), de ingezeten vennootschappen die een renteloze lening hebben verstrekt in de onderhavige zaak een liquiditeitsvoordeel genieten ten opzichte van niet-ingezeten vennootschappen die een dergelijke lening hebben verstrekt, doordat zij de rechtstreeks aan die lening verbonden kosten op een verschillend moment kunnen aftrekken.

106 Uit de punten 91 tot en met 93 van het onderhavige arrest volgt dat de omvang van dit voordeel wordt bepaald door de duur van de krachtens de nationale regeling in het hoofdgeding ingestelde teruggaafprocedure waarmee niet-ingezeten vennootschappen kunnen verzoeken om de herberekening van de bronbelasting over de bruto fictieve rente op de renteloze lening zodat die belasting net zo hoog wordt als de vennootschapsbelasting die een ingezeten vennootschap over die verstrekte lening zou hebben betaald.

107 In deze omstandigheden kan niet worden geoordeeld dat het verschil in behandeling bij de belasting van fictieve rente op een renteloze lening, naargelang die wordt verstrekt door ingezeten of niet-ingezeten vennootschappen, zich beperkt tot de wijze van belastinginning (zie naar analogie arresten van 26 februari 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, EU:C:2019:134, punten 164 en 165, en 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punten 71-73).

108 Dit verschil in behandeling betreft dus situaties die objectief vergelijkbaar zijn.

109 Derhalve moet worden onderzocht of, ten tweede, de nationale regeling in het hoofdgeding kan worden gerechtvaardigd door de redenen die bepaalde betrokkenen er in dit geval voor hebben aangevoerd.

110 Verweerder in het hoofdgeding betoogt in dit verband dat de lidstaten overeenkomstig het territorialiteitsbeginsel belasting kunnen heffen over inkomsten die op hun grondgebied zijn ontstaan, opdat een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden wordt gewaarborgd. In het bijzonder blijven de lidstaten, wanneer de Unie geen harmonisatiemaatregelen heeft vastgesteld, bevoegd om de criteria te bepalen op grond waarvan hun heffingsbevoegdheid wordt verdeeld. De Bulgaarse regering benadrukt dat de nationale regeling in het hoofdgeding belastingontwijking beoogt te bestrijden.

111 Dit betoog beoogt in wezen de nationale regeling in het hoofdgeding te rechtvaardigen door de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen en om de doeltreffendheid van de belastingheffing te verzekeren, met het doel om, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 16 ZKPO, belastingontwijking te voorkomen.

112 In dit verband is een maatregel die het vrije verkeer van kapitaal beperkt volgens vaste rechtspraak van het Hof slechts toelaatbaar voor zover deze gerechtvaardigd is door dwingende redenen van algemeen belang en het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt, wat inhoudt dat die maatregel geschikt is om de verwezenlijking van het rechtmatig nagestreefde doel te waarborgen en niet

verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dat doel [arrest van 21 mei 2019, Commissie/Hongarije (Vruchtgebruik op landbouwgrond), C-235/17, EU:C:2019:432, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

113 Volgens de rechtspraak van het Hof vormen zowel het behoud van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid over de lidstaten als de bestrijding van belastingontwijking dwingende redenen van algemeen belang die een belemmering van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden, waaronder het vrije kapitaalverkeer, kunnen rechtvaardigen (arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 65). Datzelfde geldt voor de noodzaak om een doelmatige invordering van de belasting te waarborgen (zie in die zin arrest van 30 april 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

114 Wat betreft de geschiktheid voor het beoogde doel van de nationale regeling in het hoofdgeding zij eraan herinnerd dat de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren, een verschil in behandeling kan rechtvaardigen wanneer de onderzochte regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (arrest van 31 mei 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

115 Wat dat betreft heeft het Hof reeds geoordeeld dat de bronheffingsprocedure een wettig en passend middel vormt voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde belastingplichtige (zie in die zin arrest van 22 november 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, punt 68).

116 In casu kan de lidstaat van vestiging dankzij de nationale regeling aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan bronbelasting wordt geheven op fictieve rente over renteloze leningen van niet-ingezeten vennootschappen aan ingezeten vennootschappen, zijn fiscale bevoegdheid uitoefenen in verband met de op zijn grondgebied verrichte activiteiten, met het doel te voorkomen dat die leningen slechts worden verstrekt om de belasting te ontwijken die normaal gesproken verschuldigd zou zijn over de inkomsten uit de op dat grondgebied verrichte activiteiten.

117 Een dergelijke regeling moet dus geschikt worden geacht om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren en om de doeltreffendheid van de belastingheffing te verzekeren teneinde belastingontwijking te voorkomen

118 Wat betreft de vraag of de nationale regeling aan de orde in het hoofdgeding niet verder gaat dan nodig is om deze doelen te bereiken, heeft Viva Telecom Bulgaria ter terechtzitting betoogd dat de teruggaafprocedure volgens artikel 202a ZKPO excessief lang duurt, aangezien een eventuele teruggaaf van de te veel ingehouden bronbelasting die een ingezeten vennootschap heeft afgedragen over de bruto fictieve rente op een renteloze lening van een niet-ingezeten vennootschap mogelijk pas na drie jaar plaatsvindt.

119 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter volgt evenwel uit de toelichting ter terechtzitting van verweerder in het hoofdgeding dat een dergelijke teruggaaf in de regel binnen dertig dagen na de aanvraag plaatsvindt en dat de procedure slechts in uitzonderlijke gevallen

drie jaar kan duren. Bovendien heeft de Bulgaarse regering ter terechtzitting aangegeven dat de belastingdienst vanaf de dertigste dag na indiening van de aangifte rente over de verschuldigde bedragen moet betalen, hetgeen eveneens door deze rechter moet worden nagegaan.

120 Onder voorbehoud van deze verificatie lijkt de nationale regeling aan de orde in het hoofdgeding vanuit het oogpunt van de duur van de teruggaafprocedure dus niet verder te gaan dan nodig is om de nagestreefde doelen te verwezenlijken.

121 In deze omstandigheden lijkt deze nationale regeling te kunnen worden gerechtvaardigd door het doel om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te vrijwaren en de doeltreffendheid van de belastingheffing te verzekeren teneinde belastingontwijking te voorkomen.

– *Artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, en artikel 47 van het Handvest*

122 Zoals uit punt 33 van dit arrest naar voren komt, vraagt de verwijzende rechter zich tevens af hoe artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VEU, alsmede artikel 47 van het Handvest moeten worden uitgelegd, aangezien de nationale regeling aan de orde in het hoofdgeding blijkens artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO, een onweerlegbaar vermoeden van belastingontwijking zou inhouden wanneer een renteloze lening wordt verstrekt.

123 In dat verband geldt volgens vaste rechtspraak dat het Hof niet bevoegd is om te antwoorden op een prejudiciële vraag wanneer duidelijk is dat de bepaling van Unierecht waarvan het Hof om uitlegging wordt gevraagd, geen toepassing kan vinden (arrest van 25 juli 2018, TTL, C-553/16, ECLI:EU:C:2018:604, punt 31).

124 In de eerste plaats heeft het Hof over artikel 5, lid 4, VEU reeds geoordeeld dat deze bepaling betrekking heeft op de handelingen van de instellingen van de Unie. De eerste alinea ervan bepaalt namelijk dat, krachtens het evenredigheidsbeginsel, de inhoud en de vorm van het optreden van de Unie niet verder gaan dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken, en de tweede alinea verplicht de instellingen van de Unie om het evenredigheidsbeginsel te eerbiedigen bij de uitoefening van een bevoegdheid (zie in die zin arrest van 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 33).

125 In de tweede plaats heeft het Hof tevens geoordeeld dat artikel 12, onder b), VEU, op grond waarvan de nationale parlementen bijdragen tot de goede werking van de Unie door erop toe te zien dat het beginsel van subsidiariteit wordt geëerbiedigd, die parlementen ertoe machtigt om toe te zien op de eerbiediging van dit beginsel bij de uitoefening van een bevoegdheid door de instellingen van de Unie alsmede op de goede werking van de Unie. Deze bepaling ziet dus niet op de nationale wetgevingen, maar op de ontwerpen voor wetgevingshandelingen van de Unie (zie in die zin arrest van 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punt 34).

126 In de derde plaats zij wat betreft artikel 47 van het Handvest in herinnering gebracht dat de werkingssfeer daarvan, wat het optreden van de lidstaten betreft, is omschreven in artikel 51, lid 1, daarvan, op grond waarvan de bepalingen van het Handvest uitsluitend gericht zijn tot de lidstaten wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen (arrest van 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo en Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

127 Dat artikel 51, lid 1, van het Handvest bevestigt de vaste rechtspraak van het Hof dat de in de rechtsorde van de Unie gewaarborgde grondrechten toepassing kunnen vinden in alle situaties die door het recht van de Unie worden beheerst, maar niet daarbuiten (arrest van 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo en Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

128 Wanneer een juridische situatie niet binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, is het Hof bijgevolg niet bevoegd om daarover uitspraak te doen en kunnen de eventueel aangevoerde bepalingen van het Handvest op zich niet de grondslag vormen voor die bevoegdheid (arrest van 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo en Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

129 In casu valt de nationale regeling in het hoofdgeding om de redenen die zijn uiteengezet in de punten 48 tot en met 75 van het onderhavige arrest, niet binnen de werkingssfeer van de richtlijnen 2003/49, 2011/96 en 2008/7. Bovendien valt artikel 16, lid 2, punt 3, ZKPO, dat een onweerlegbaar vermoeden van belastingontwijking zou instellen, blijkens punt 87 van dit arrest niet onder artikel 63 VWEU en blijft het op dit punt dus buiten de werkingssfeer van het Handvest.

130 Hieruit volgt dat de vragen van de verwijzende rechter over de uitlegging van artikel 5, lid 4, en artikel 12, onder b), VWEU, alsmede artikel 47 van het Handvest niet beantwoord hoeven te worden, aangezien duidelijk is dat deze bepalingen niet van toepassing zijn op de door deze rechter bedoelde situatie.

– *Antwoord op de vragen inzake uitlegging van het primaire recht*

131 Gelet op het voorgaande moet aan de verwijzende rechter worden geantwoord dat artikel 63 VWEU, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling waarbij bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan de niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten afdragen over een renteloze lening die deze laatste aan haar heeft verstrekt, wanneer die bronbelasting wordt geheven over de brutorente zonder dat in dat stadium aan die lening verbonden kosten kunnen worden afgetrokken, en die aftrek later moet worden aangevraagd met het oog op de herberekening en eventuele teruggaaf van die belasting, mits ten eerste de daarvoor bestemde procedure niet buitensporig lang duurt en ten tweede over de terugbetaalde bedragen rente verschuldigd is.

Kosten

132 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten – gelezen in samenhang met artikel 4, lid 1, onder d), van deze richtlijn, artikel 5 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 –, en de artikelen 3 en 5 van richtlijn 2008/7/EG van de Raad van 12 februari 2008 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling waarbij bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan haar niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten betalen over een renteloze lening die deze laatste heeft verstrekt.**

2) **Artikel 63 VWEU, gelezen in het licht van het evenredigheidsbeginsel, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling waarbij bronbelasting wordt geheven over de fictieve rente die een ingezeten dochteronderneming onder marktomstandigheden aan de niet-ingezeten moedermaatschappij zou moeten afdragen over een renteloze lening die deze laatste aan haar heeft verstrekt, wanneer die bronbelasting wordt geheven over de brutorente zonder dat in dat stadium aan die lening verbonden kosten kunnen worden afgetrokken, en die aftrek later moet worden aangevraagd met het oog op de herberekening en eventuele teruggaaf van die belasting, mits ten eerste de daarvoor bestemde procedure niet buitensporig lang duurt en ten tweede over de terugbetaalde bedragen rente verschuldigd is.**

ondertekeningen