Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 24 februari 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Källskatt på fiktiv ränta på ett räntefritt lån som ett utländskt moderbolag beviljat ett inhemskt dotterbolag – Direktiv 2003/49/EG – Betalning av ränta mellan närstående bolag i olika medlemsstater – Artikel 1.1 – Undantag från källskatt – Artikel 4.1 d – Undantag för vissa betalningar – Direktiv 2011/96/EU – Inkomstskatt för juridiska personer – Artikel 1.1 b – Utdelning av vinst från ett inhemskt dotterbolag till sitt utländska moderbolag – Artikel 5 – Undantag från källskatt – Direktiv 2008/7/EG – Kapitalanskaffning – Artikel 3 – Kapitaltillskott – Artikel 5.1 a – Undantag från indirekt skatt – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Beskattning av den fiktiva räntans bruttobelopp – Återvinningsförfarande för avdrag för lånekostnader och eventuell återbetalning – Särbehandling – Motivering – Välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna – Effektiv skatteuppbörd – Bekämpning av skatteflykt”

I mål C-257/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 4 maj 2020, som inkom till domstolen den 9 juni 2020, i målet

”Viva Telecom Bulgaria” EOOD

mot

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

ytterligare deltagare i rättegången:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent), domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på femte avdelningen, C. Lycourgos, ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna I. Jarukaitis och M. Ilešič,

generaladvokat: A. Rantos,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 juni 2021,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Viva Telecom Bulgaria” EOOD, inledningsvis företrätt av D. Yordanov, M. Emanuilov och S. Hristozova-Yordanova, därefter av Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov och D. Dimitrova, advokati,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, genom N. Kalistratov och M. Bakalova, båda i egenskap av ombud,

– Bulgariens regering, genom T. Tsingileva och L. Zaharieva, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och Y. Marinova, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 september 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 5.4 FEU och artikel 12 b FEU, artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), artikel 49 FEUF och artikel 63 FEUF, artikel 4.1 d i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, 2003, s. 49), artiklarna 1.1 b, 1.3 och 5 rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 (EUT L 21, 2015, s. 1) (nedan kallat direktiv 2011/96), artikel 3 h–j, artikel 5.1 a och b, artikel 7.1 och artikel 8 i rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EUT L 46, 2008, s. 11), avsnitt 6 punkt 3 i bilaga VI till protokollet om villkoren och bestämmelserna för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning till Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 29, nedan kallat anslutningsprotokollet) och avsnitt 6 punkt 3 i bilaga VI till akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203, nedan kallad ”anslutningsakten”).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Viva Telecom Bulgaria” EOOD, som är ett bolag etablerat i Sofia (Bulgarien), och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (direktören för direktionen ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” för staden Sofia, Bulgarien), angående beskattning, genom innehållande av källskatt, av fiktiv ränta på ett räntefritt lån som beviljats Viva Telecom Bulgaria av dess moderbolag etablerat i en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen

3 I artikel 20 i anslutningsprotokollet och artikel 23 i anslutningsakten, som rör övergångsbestämmelser, föreskrivs att de åtgärder som förtecknas i bilagorna VI till detta protokoll och till anslutningsakten ska tillämpas på Republiken Bulgarien på de villkor som anges i dessa bilagor.

4 Dessa bilagor, med rubriken ”Förteckning enligt artikel 20 i protokollet: övergångsbestämmelser för Bulgarien” respektive ”Förteckning enligt artikel 23 i anslutningsakten: övergångsbestämmelser för Bulgarien”, nämner i punkterna 3 i deras avsnitt 6, med rubriken ”Beskattning”, direktiv 2003/49, i ändrad lydelse enligt rådets direktiv 2004/76/EG av den 29 april 2004 (EUT L 157, 2004, s. 106), och anger, med samma lydelse, följande:

”Bulgarien skall tillåtas att inte tillämpa bestämmelserna i artikel 1 i [direktiv 2003/49] till och med den 31 december 2014. Under denna övergångsperiod får skattesatsen på betalningar av räntor och royalties till ett närstående bolag i en annan medlemsstat, eller till ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett närstående bolag i en medlemsstat inte överstiga 10 % till och med den 31 december 2010 och 5 % de följande åren till och med den 31 december 2014.”

Direktiv 2003/49

5 Skälen 1–4 i direktiv 2003/49 har följande lydelse:

(1) På en inre marknad med samma särdrag som en nationell marknad bör transaktioner mellan bolag i olika medlemsstater inte vara underkastade mindre förmånliga skattevillkor än dem som gäller för samma transaktioner mellan bolag i samma medlemsstat.

(2) Detta krav är för närvarande inte uppfyllt när det gäller räntor och royalties. Nationella skattelagar, i tillämpliga fall i kombination med bilaterala eller multilaterala avtal, innebär inte alltid upphävande av dubbelbeskattning, och tillämpningen av dem medför ofta betungande administrativa formaliteter och likviditetsproblem för de berörda bolagen.

(3) Det är nödvändigt att se till att räntor och royalties beskattas en gång i en medlemsstat.

(4) Att avskaffa beskattningen av betalningar av räntor och royalties i den medlemsstat där de uppstår, oberoende av om beskattningen sker vid källan eller genom taxering, är det lämpligaste sättet att eliminera de nyss nämnda formaliteterna och problemen och att säkerställa lika behandling i beskattningshänseende mellan nationella och gränsöverskridande transaktioner. Det är särskilt nödvändigt att avskaffa dessa skatter på sådana betalningar mellan närstående bolag i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen.”

6 I artikel 1 i detta direktiv, med rubriken ”Räckvidd och förfarande”, föreskrivs följande:

”1. De betalningar av räntor eller royalties som uppkommer i en medlemsstat skall undantas från varje form av skatt som påförs sådana betalningar i denna stat, oavsett om den tas ut vid källan eller genom taxering, under förutsättning att den som har rätt till räntan eller royaltyn är ett bolag i en annan medlemsstat, eller ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat och tillhör ett bolag i en medlemsstat.

2. En betalning som gjorts av ett bolag i en medlemsstat eller av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat skall anses ha uppkommit i den medlemsstaten, nedan kallad ’källstaten’.

…

4. Ett bolag i en medlemsstat skall behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, till exempel som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.

…”

7 I artikel 2 i direktivet, med rubriken ”Definition av ränta och royalties”, föreskrivs följande:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

a) *ränta*: inkomst av varje slags fordran, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte, och antingen den medför rätt till andel i gäldenärens vinst eller inte; uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper och obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures; straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta.

…”

8 Artikel 4 i detta direktiv, med rubriken ”Undantag för betalningar som räntor eller royalties”, har följande lydelse:

”1. Källstaten är inte skyldig att säkerställa de förmåner som detta direktiv innebär i följande fall:

a) Betalningar som behandlas som vinstutdelning eller som återbetalning av kapital i enlighet med källstatens lagstiftning.

…

d) Betalningar från fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen skall göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet.

2. Om, på grund av särskilda förbindelser mellan betalaren och den som har rätt till räntor eller royalties, eller mellan någon av dem och tredje man, beloppet av dessa räntor eller royalties överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan betalaren och den som har rätt till betalningen om sådana förbindelser inte förelegat, skall bestämmelserna i detta direktiv endast tillämpas på det eventuella senare beloppet.”

Direktiv 2008/7

9 Artikel 3 i direktiv 2008/7, med rubriken ”Kapitaltillskott”, har följande lydelse:

I detta direktiv och om inte annat följer av artikel 4 ska följande transaktioner anses utgöra kapitaltillskott:

…

h) En ökning av en kapitalassociations tillgångar genom att en delägare eller medlem tillhandahåller tjänster som inte innebär någon ökning av associationens kapital men som medför en ändring av rättigheter i associationen eller kan höja värdet på andelarna i associationen.

i) Ett lån som tas upp av en kapitalassociation, om borgenären får rätt till en andel i associationens vinst.

j) Ett lån som en kapitalassociation tar upp hos en delägare eller medlem eller dennes make/maka eller barn, eller hos tredje part om en säkerhet för det ställs av en delägare eller medlem, på villkor att sådana lån har samma funktion som en ökning av associationens kapital.”

10 Artikel 5 i detta direktiv, med rubriken ”Transaktioner som inte får omfattas av indirekta skatter”, föreskriver i dess punkt 1 följande:

”Medlemsstaterna får inte av kapitalassociationer ta ut någon som helst form av indirekt skatt på följande:

a) Kapitaltillskott.

b) Lån eller tillhandahållande av tjänster som utgör en del av ett kapitaltillskott.

…”

Direktiv 2011/96

11 Skälen 3–6 i direktiv 2011/96 har följande lydelse:

(3) Syftet med detta direktiv är att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.

(4) Att sammanföra bolag från olika medlemsstater kan vara nödvändigt för att inom unionen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och därmed säkerställa att en sådan inre marknad fungerar väl. Sådana åtgärder bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridningar som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna. Det är därför nödvändigt att för grupper av bolag från olika medlemsstater föreskriva skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den inre marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga.

(5) Sådana grupperingar kan leda till bildandet av koncerner med moderbolag och dotterbolag.

(6) Innan [rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6)] trädde i kraft varierade de skattebestämmelser som reglerade förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och var generellt sett mindre fördelaktiga än de som var tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnades därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det var nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar av bolag på unionsnivå.”

12 I artikel 1.1 i direktiv 2011/96 föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat ska tillämpa detta direktiv

…

b) på utdelning från bolag som är hemmahörande i den medlemsstaten till moderbolag i andra medlemsstater,

…”

13 Artikel 5 i direktivet har följande lydelse:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget ska vara befriad från källskatt.”

Bulgarisk rätt

14 I artikel 1.4 i Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lagen om beskattning av juridiska personers inkomster, DV nr 105 av den 22 december 2006), som är i kraft sedan den 1 januari 2007 (nedan kallad ZKPO), föreskrivs följande:

”Denna lag reglerar skatt på intäkter som berörs av denna lag, vilka uppbärs i Republiken Bulgarien av juridiska personer med eller utan säte i landet.”

15 Artikel 5.1 och 5.2 ZKPO har följande lydelse:

”1) Vinsterna är skattepliktiga för juridiska personer.

2) Vinster som uppbärs av juridiska personer med eller utan säte i landet och som omfattas av denna lag ska vara skyldiga att erlägga skatt som ska tas ut vid källan.”

16 Artikel 12.5 ZKPO har följande lydelse:

”Följande intäkter ska, när de uppbärs av juridiska personer med säte i landet, egenföretagare med hemvist i landet, eller juridiska personer som inte har säte i landet eller egenföretagare som inte har hemvist i landet men har ett fast driftställe eller en konkret anläggning där, eller när de

betalas ut till juridiska personer som inte har sitt säte i landet av fysiska personer som har sin hemvist i landet eller av fysiska personer som inte har sin hemvist i landet men som har en konkret anläggning där, anses härröra från inhemska källor:

1. ränta, inbegripet ränta som ingår i återbetalningarna av ett leasingavtal;

…”

17 I artikel 16 ZKPO, med rubriken ”Skatteflykt”, i dess lydelse från och med den 1 januari 2010, föreskrivs följande:

”1) … Om en eller flera transaktioner, inbegripet transaktioner mellan personer som inte är varandra närstående, genomförs under villkor som leder till skatteflykt, ska beskattningsunderlaget fastställas oberoende av dessa transaktioner, vissa villkor eller deras rättsliga form. Beskattningsunderlaget ska utgöras av det underlag som skulle bli resultatet om en vanlig transaktion av motsvarande slag genomfördes med marknadsmässiga priser och syftade till samma ekonomiska resultat utan att leda till skatteflykt.

2) Följande ska också anses utgöra skatteflykt:

…

3. utnyttjande eller beviljande av krediter med en räntesats som skiljer sig från den marknadsmässiga räntan vid den tidpunkt då transaktionen genomförs, inbegripet fall med räntefria lån eller annat tidsbegränsat kostnadsfritt finansiellt stöd samt annullering av krediter eller återbetalning av krediter, som inte har samband med verksamheten, för egen räkning.

…”

18 Artikel 20 ZKPO, med rubriken ”Skattesats”, har följande lydelse:

”Skattesatsen för juridiska personer ska vara 10 %.”

19 I artikel 195 ZKPO, med rubriken ”Inkomstskatt för personer utan hemvist i landet”, föreskrivs följande i den lydelse som är i kraft sedan den 1 januari 2015:

”1) … Inkomster som juridiska personer utan hemvist i landet uppbär från inhemska källor … är föremål för en definitiv källskatt.

2) … Källskatten enligt artikel 195.1 ska innehållas av juridiska personer med hemvist i Bulgarien … som gör betalningar till utländska juridiska personer …

…

6) … Följande omfattas inte av källskatt:

…

3. Ränteinkomster, ersättningar för upphovsrätt och licenser, under de förutsättningar som anges i punkterna 7–12,

…

7) … Ränta, ersättning för upphovsrätt och licenser ska inte vara föremål för källskatt om följande villkor samtidigt är uppfyllda:

…

11) … Punkterna 7, 8, 9 och 10 är inte tillämpliga på

1. inkomster som utgör vinstutdelning eller återbetalning av kapital,

…

4. inkomster från fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen ska göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet,

…

7. inkomster på grundval av transaktioner vars huvudsakliga syfte eller ett av de huvudsakliga syftena är skatteflykt eller skatteundandragande.”

20 Artikel 199 ZKPO, med rubriken ”Beskattningsunderlag för fastställande av källskatt för utländska personer” föreskriver i punkt 1 följande:

”Beskattningsunderlaget för fastställande av den källskatt som ska hållas inne för inkomsterna enligt artikel 195.1 utgörs av bruttobeloppet för dessa inkomster …”

21 Artikel 200 ZKPO, med rubriken ”Skattesats” angav, i dess stycke 2, i den version som var i kraft från den 1 januari 2011:

”… Skattesatsen för skatten på inkomsterna enligt artikel 195 uppgår till 10 procent, utom i de fall som avses i artikel 200a”

22 Sedan den 1 januari 2015 har denna bestämmelse följande ändrade lydelse:

”… Skattesatsen för skatten på inkomsterna enligt artikel 195 uppgår till 10 procent”.

23 Artikel 200a ZKPO, i den version som var i kraft från den 1 januari 2011, i ändrad lydelse och kompletterad från den 1 januari 2014, föreskrev, fram till den upphävdes med verkan från den 1 januari 2015, följande:

”1) … Skattesatsen för skatten på ränteinkomster, ersättning för upphovsrätter och licenser uppgår till 5 procent, om följande villkor samtidigt är uppfyllda:

…

5) Styckena 1–4 är inte tillämpliga på

…

1. inkomster som utgör vinstutdelning eller återbetalning av kapital,

…

4. inkomster från fordringar som inte innehåller någon bestämmelse om återbetalning av kapitalbeloppet eller om återbetalningen ska göras mer än 50 år efter tidpunkten för utfärdandet,

…”

24 I artikel 202a.1–202a.4 ZKPO, med rubriken ”Omräkning av källskatt”, i den lydelse som gällde från och med den 1 januari 2010, föreskrevs följande:

”1) … En utländsk person som har skatterättslig hemvist i en av Europeiska unionens medlemsstater eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3)] ska ha rätt att välja en omräkning av källskatten på de intäkter som avses i artikel 12.2, 12.3, 12.5 och 12.8. När en utländsk person väljer omräkning av källskatten, ska omräkningen gälla alla intäkter som avses i artikel 12.2, 12.3, 12.5 och 12.8 och som den uppburit under räkenskapsåret.

2) När en person utan hemvist i landet väljer att räkna om källskatten för sina inkomster ska den omräknade skatten anses motsvara den skatt för juridiska personer som skulle ha tagits ut på dessa inkomster om de hade uppburits av en juridisk person med hemvist i landet. Om den utländska personen har haft kostnader knutna till intäkterna i den mening som avses i första meningen på vilka en skatt på kostnaderna skulle ha utgått om de hade burits av en juridisk person med säte i landet, ska beloppet för den omräknade skatten höjas med detta skattebelopp.

3) När beloppet för den källskatt som föreskrivs i artikel 195.1 överstiger beloppet för den skatt som omräknats i enlighet med punkt 2, ska skillnaden återbetalas upp till beloppet för den källskatt som föreskrivs i artikel 195.1, vilket den utländska personen inte får dra av från den skatt som denne ska erlägga i sin hemviststat.

4) Den årliga skattedeklaration som lämnas in ska visa om personen har valt en omräkning av källskatten. En utländsk person ska lämna in sin skattedeklaration till Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [regionala styrelsen vid den nationella skattemyndigheten för staden Sofia, Bulgarien)], senast den 31 december året efter det år då intäkterna uppburits.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

25 Den 22 november 2013 ingick Viva Telecom Bulgaria EAD, som efterträtts av Viva Telecom Bulgaria EOOD, ett låneavtal, i egenskap av låntagare, med sin enda aktieägare, InterV Investment Sàrl, ett bolag med säte i Luxemburg, genom vilket sistnämnda bolag, i egenskap av långivare, beviljade Viva Telecom Bulgaria EAD ett räntefritt lån, som skulle förfalla till betalning 60 år efter det att avtalet börjat gälla. I avtalet föreskrevs att låntagarens skyldighet att återbetala

lånet när som helst skulle upphöra att gälla efter den dag då stödet beviljades om låntagaren beslutade att genomföra ett tillskott in natura till sitt kapital motsvarande det lånebelopp som skulle återbetalas, under förutsättning att villkoren i avtalet var uppfyllda.

26 Genom beslut av den 16 oktober 2017 beslutade Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (regionala styrelsen vid den nationella skattemyndigheten, Bulgarien) (nedan kallad skattemyndigheten) att Viva Telecom Bulgaria skulle betala källskatt enligt artikel 195 ZKPO för perioden mellan den 14 februari 2014 och den 31 mars 2015 med anledning av det lån som InterV Investment hade beviljat Viva Telecom Bulgaria.

27 Skattemyndigheten konstaterade att lånet vid tidpunkten för skattekontrollen inte hade omvandlats till kapital och att låntagaren varken hade återbetalat lånet eller betalat ränta. Skattemyndigheten drog därför slutsatsen att det förelåg en transaktion som gav upphov till skatteflykt i den mening som avses i artikel 16.2 led 3 i ZKPO. Skattemyndigheten fastställde, i sitt beslut, den marknadsmässiga räntesats som skulle tillämpas för att beräkna den ränta som låntagaren inte betalat och påförde därefter en källskatt på 10 procent.

28 Den 20 december 2017 avslog motparten i det nationella målet Viva Telecom Bulgarias begäran om omprövning av detta beslut.

29 Viva Telecom Bulgaria överklagade omprövningsbeslutet till Administrativen sad Sofia (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad, Bulgarien) och ifrågasatte lagenligheten av skattemyndighetens beslut av den 16 oktober 2017. Genom dom av den 29 mars 2019 ogillade den domstolen bolagets överklagande med motiveringen att det lån som är aktuellt i det nationella målet var en finansiell tillgång i nämnda bolag som genererat en vinst på grund av icke erlagd ränta, medan långivaren för sin del hade lidit en ekonomisk förlust på grund av att denna ränta inte hade uppburits. Enligt domstolen användes det lånade beloppet för att återbetala vissa av långivarens ekonomiska åtaganden enligt avtalet och det utgjorde således inte eget kapital.

30 Viva Telecom Bulgaria överklagade domen till den hänskjutande domstolen, Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), och yrkade att denna dom skulle upphävas.

31 Viva Telecom Bulgaria gjorde till stöd för överklagandet att källskatten hade fastställts för fiktiva ränteinkomster utan att hänsyn hade tagits till de ekonomiska skäl för att bevilja det räntefria lånet som hade styrkts i förfarandet. Bolaget gjorde även gällande att det inte hade medel för att betala ränta på det omtvistade lånet och att InterV Investment var ensam ägare till kapitalet vid den tidpunkt då låneavtalet ingicks. Bolaget anförde vidare att artikel 16.2 led 3 ZKPO står i strid med domstolens praxis, eftersom denna bestämmelse hindrar parterna i ett avtal om räntefritt lån från att styrka att det fanns giltiga ekonomiska skäl för beviljandet av lånet.

32 Viva Telecom Bulgaria gjorde i andra hand gällande att det förhållandet att Republiken Bulgarien utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 4.1 d i direktiv 2003/49, vilken tillåter medlemsstaterna att från tillämpningsområdet för detta direktiv undanta räntan på lån som de skattemässigt behandlar som inkomst av kapitalinstrument, medför att direktiv 2011/96, som avser denna typ av inkomst, är tillämpligt. Enligt artikel 5 i detta direktiv ska emellertid vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget vara befriad från källskatt. Bolaget anförde vidare att det lån som är aktuellt i det nationella målet utgör ett kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 3 h–j i direktiv 2008/7, vilket enligt artikel 5 i direktivet inte ska påföras någon indirekt skatt.

33 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet i huruvida artikel 16.2 led 3 ZKPO är förenlig med proportionalitetsprincipen i artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt med rätten till ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan. I denna nationella bestämmelse föreskrivs nämligen en icke motbevisbar presumtion om skatteflykt för det fall ett räntefritt lån beviljas, oavsett om det är mellan närstående personer eller inte, utan att långivaren eller låntagaren kan motbevisa denna presumtion. När det gäller närstående bolag kan ekonomiska överväganden avseende den berörda koncernens intressen motivera att ett sådant låneavtal ingås.

34 För det andra önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i räckvidden av direktiven 2003/49 och 2011/96. Enligt artikel 4.1 d i direktiv 2003/49, som genomförts av Republiken Bulgarien före den 1 januari 2015, i huvudsak genom artikel 200a.1 och 200a.5 led 4 ZKPO och, efter detta datum, artikel 195.6 led 3 och 195.11 led 4 ZKPO, är ursprungsmedlemsstaten nämligen inte skyldig att utvidga de fördelar som följer av det direktivet till att omfatta betalningar som härrör från fordringar för vilka det inte föreskrivs återbetalning av kapitalet eller för vilka återbetalningen ska ske mer än 50 år efter utfärdandedatumet. Frågan är således huruvida sådana betalningar ska anses utgöra vinstutdelning som, när den görs av ett inhemskt dotterbolag till dess utländska moderbolag ska undantas från källskatt enligt artiklarna 1 och 5 i direktiv 2011/96.

35 För det tredje önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida beviljandet av ett räntefritt lån till ett inhemskt bolag från ett utländskt bolag, som omfattas av källskatt från och med den 1 januari 2010, enligt 16.2 led 3 och artikel 195 ZKPO, ska betraktas som ett kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 3 h–j i direktiv 2008/7, vilket därför bör omfattas av bestämmelserna i detta direktiv, särskilt artiklarna 5.1 a och b, 7.1 och 8.

36 För det fjärde önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i betydelsen av övergångsbestämmelserna i anslutningsprotokollet och anslutningsakten, vars bestämmelser i avsnitt 6 led 3 i bilaga VI till dessa rättsakter föreskriver att Bulgarien hade rätt att avstå från att tillämpa artikel 1 i direktiv 2003/49 till och med den 31 december 2014, samtidigt som det preciseras att skattesatsen för räntebetalningar under denna övergångsperiod, bland annat till förmån för ett närstående bolag i en annan medlemsstat, inte får överstiga 5 procent under perioden från den 31 december 2010 till den 31 december 2014. Artikel 200.2 och artikel 200a.1 och 200a.5 led 4 ZKPO, i den lydelse som gällde år 2014, stred nämligen mot dessa bestämmelser, eftersom de föreskrev en källskatt på 10 procent.

37 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör proportionalitetsprincipen i artiklarna 5.4 och 12 b [FEU] och rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i [stadgan] hinder för en sådan nationell bestämmelse som artikel 16.2 led 3 ZKPO?

2) Utgör betalning av ränta enligt artikel 4.1 d i direktiv [2003/49] vinstutdelning som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 5 i direktiv [2011/96]?

3) Är bestämmelserna i artikel 1.1 b och 1.3 och artikel 5 i direktiv [2011/96] tillämpliga på betalningar på grundval av ett räntefritt lån som omfattas av artikel 4.1 d i direktiv [2003/49] och som förfaller till betalning 60 år efter avtalets ingående?

4) Utgör artikel 49 och artikel 63.1 och 63.2 [FEUF], artikel 1.1 b och 1.3 och artikel 5 i direktiv [2011/96] samt artikel 4.1 d i direktiv [2003/49] hinder för sådana nationella bestämmelser som artikel 195.1, artikel 200.2 och artikel 200a.1 och 200a.5 led 4 ZKPO (upphävd) i de lydelser som gällde från den 1 januari 2011 till den 1 januari 2015, och artikel 195.1 och 195.6 led 3 och 195.11 led 4 ZKPO, i dess lydelse sedan den 1 januari 2015 [?] Tillåter dessa bestämmelser en beskattningspraxis enligt vilken obetald ränta på ett räntefritt lån, som moderbolaget med säte i en annan medlemsstat beviljat ett i landet hemmahörande dotterbolag och som förfaller till betalning 60 år efter den 22 november 2013, omfattas av källskatt?

5) Utgör artikel 3 h–j, artikel 5.1 a och b, artikel 7.1 och artikel 8 i [direktiv 2008/7] hinder för sådana nationella bestämmelser som artikel 16.1 och 16.2 led 3 och artikel 195.1 ZKPO om källskatt på fiktiva ränteinkomster från ett räntefritt lån som beviljats ett i landet hemmahörande bolag av ett bolag i en annan medlemsstat, vilket är ensam kapitalägare i det låntagande bolaget?

6) Innebär införlivandet av direktiv [2003/49] år 2011, före utgången av den övergångsperiod som fastställts i bilaga VI punkt 3 i avsnittet ”Beskattning” till [anslutningsakten], i artikel 200.2 och artikel 200a.1 och 200a.5 led 4 ZKPO, med en fastställd skattesats på 10 procent i stället för den högsta skattesats på 5 procent som föreskrivs i [anslutningsakten] och i [anslutningsprotokollet], att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar åsidosätts?”

Prövning av tolkningsfrågorna

38 Den hänskjutande domstolen har ställt sina sex frågor, vilka delvis överlappar varandra, för att få klarhet dels i tolkningen av unionens sekundärrätt till följd av direktiven 2003/49 (fråga 2, 3 och 6), 2011/96 (fråga 2 och 4) och 2008/7 (fråga 5), dels i unionens primärrätt enligt artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF (fråga 4), artikel 5.4 FEU, artikel 12 b FEU och artikel 47 i stadgan (fråga 1).

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

39 Motparten i målet vid den nationella domstolen anser att frågorna 2–4 inte kan tas upp till prövning. Frågorna avser nämligen unionsrättsliga bestämmelser, artikel 4.1 d i direktiv 2003/49 och artikel 1.1 b och 1.3 och artikel 5 i direktiv 2011/96, vilka inte är oklara. Dessa bestämmelser har inte heller något samband med den rättsliga kvalificering som skattemyndigheten gjorde i det beslut som är aktuellt i det nationella målet. Enligt detta beslut ska nämligen källskatt inte innehållas för utdelning eller vinst i den mening som avses i direktiv 2011/96, utan på grund av skatteflykt med anledning av att ett avtal om räntefritt lån har ingåtts. Artikel 200a.3 led 4 ZKPO, som från och med den 1 januari 2011 blev artikel 200a.5 led 4 ZKPO, utgör dessutom ett korrekt införlivande av artikel 4.1 d i direktiv 2003/49.

40 Den bulgariska regeringen anser att frågorna 2 och 3 inte kan tas upp till sakprövning, eftersom de saknar samband med omständigheterna i det nationella målet. I beslutet om hänskjutande anges nämligen inte på vilket sätt tolkningen av direktiven 2003/49 och 2011/96 är användbar för att avgöra målet.

41 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av en unionsbestämmelse. Av detta följer att de frågor som ställs av nationella domstolar presumeras vara relevanta. En tolkningsfråga som har hänskjutits av en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 16 juli 2020, Facebook Ireland och Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

42 Vad gäller påståendet att de bestämmelser i direktiven 2003/49 och 2011/96 som avses i frågorna 2–4 är klara, ska det i förevarande fall inledningsvis understrykas att det inte på något sätt är förbjudet för en nationell domstol att ställa tolkningsfrågor till EU-domstolen, vilka enligt en av parterna i det nationella målet inte lämnar något utrymme för rimligt tvivel. Även om det antas att så är fallet innebär detta inte att en begäran om förhandsavgörande som innehåller sådana frågor ska avvisas (dom av den 14 oktober 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

43 Det ska dessutom påpekas att det inte finns några uppgifter i handlingarna i målet som tyder på att den begärda tolkningen av direktiven 2003/49 och 2011/96 inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller att den är hypotetisk på grund av att bestämmelserna i dessa direktiv inte har tillämpats i det nationella målet eller att nationell rätt är förenlig med dessa. Den hänskjutande domstolen har nämligen i sin begäran om förhandsavgörande med erforderlig tydlighet redogjort för varför den anser att svaret på frågorna 2–4 avseende tolkningen av dessa unionsrättsliga bestämmelser är nödvändigt för att avgöra det nationella målet, eftersom det innehållande av källskatt som föreskrivs i detta beslut, enligt den hänskjutande domstolen, kan strida mot nämnda direktiv.

44 Härav följer att frågorna 2–4 kan tas upp till prövning.

Prövning i sak

45 Enligt fast rättspraxis ska nationella åtgärder inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå bedömas mot bakgrund av harmoniseringsbestämmelserna och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna (dom av den 6 december 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

46 EU-domstolen ska därför först pröva de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt i den del de avser tolkningen av direktiven 2003/49, 2011/96 och 2008/7 och därefter, i avsaknad av en fullständig harmonisering, dessa frågor i den del de avser dels artiklarna 49 och 63 FEUF, dels artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan.

Tolkningen av direktiven 2003/49, 2011/96 och 2008/7

47 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 4.1 d i samma direktiv och med punkt 3 i avsnitt 6 i bilaga VI till anslutningsprotokollet respektive anslutningsakten, artikel 5 i direktiv 2011/96 och artiklarna 3 och 5 i direktiv 2008/7 ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning.

– *Direktiv 2003/49*

48 Såsom framgår av skälen 2–4 i direktiv 2003/49 syftar direktivet till att avskaffa dubbelbeskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater och till att dessa betalningar ska beskattas en gång i en och samma medlemsstat. Att avskaffa all beskattning av sådana betalningar i den medlemsstat från vilken de härrör utgör den lämpligaste lösningen för att uppnå skattemässig likabehandling av nationella och gränsöverskridande transaktioner (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 85 och där angiven rättspraxis).

49 Tillämpningsområdet för direktiv 2003/49, såsom det avgränsas i artikel 1.1 i direktivet, avser således undantaget från skatteplikt för betalningar av räntor och royalties som är förfallna till betalning i den medlemsstat där dessa räntor eller royalties har sitt ursprung, när mottagaren är ett bolag etablerat i en annan medlemsstat eller ett fast driftställe, beläget i en annan medlemsstat, tillhörande ett bolag i en medlemsstat (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 86 och där angiven rättspraxis).

50 Mot denna bakgrund föreskrivs i artikel 1.1 i direktivet bland annat att räntebetalningar ska vara befriade från källskatt i ursprungsmedlemsstaten när den som har rätt till räntan är ett bolag i en annan medlemsstat.

51 Det framgår av domstolens praxis att eftersom ränta i artikel 2 a i direktivet definieras som ”inkomst av varje slags fordran”, är det endast den som faktiskt har rätt till räntan som kan uppbära den ränta som utgör inkomst av sådana fordringar (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 87 och där angiven rättspraxis).

52 Således ska begreppet ”den som har rätt till räntan”, i den mening som avses i direktiv 2003/49, tolkas på så sätt att det avser ett subjekt som faktiskt, i ekonomiskt hänseende, har rätt till ränta som betalas till det och som därmed fritt kan förfoga över räntan (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkterna 88, 89 och 122).

53 Begreppet ska således inte förstås i teknisk mening (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 92).

54 EU-domstolen instämmer i vad generaladvokaten har påpekat i punkt 58 i sitt förslag till avgörande, nämligen att om skattemyndigheterna fastställer en fiktiv ränta på ett räntefritt lån i syfte att beskatta den, erhåller långivaren inte någon ränta och kan därför inte betraktas som ”den som faktiskt har rätt till räntan”, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 51 i förevarande dom.

55 Av detta följer att fiktiv ränta som fastställts av skattemyndigheten, såsom den som är aktuell i det nationella målet, inte kan anses utgöra räntebetalningar i den mening som avses i artikel 1.1 och artikel 2 a i direktiv 2003/49, eftersom det inte har skett någon betalning.

56 Av samma skäl kan sådan ränta inte heller omfattas av artikel 4.1 d i detta direktiv, eftersom denna bestämmelse avser ”betalningar” som härrör från fordringar för vilka det inte föreskrivs återbetalning av kapitalbeloppet eller för vilka återbetalningen ska erläggas mer än 50 år efter utfärdandedagen.

57 Direktiv 2003/49 är således inte tillämpligt på en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet.

58 Under dessa omständigheter är det inte nödvändigt att uttala sig om tolkningen av övergångsbestämmelserna i punkt 3 i avsnitt 6 i bilaga VI till anslutningsprotokollet och anslutningsakten angående tillämpningen av detta direktiv i Bulgarien.

– *Direktiv 2011/96*

59 Enligt skälen 3–6 i direktiv 2011/96 är syftet med direktivet att undanta utdelning och annan vinst som dotterbolag delar ut till sitt moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av dessa inkomster på moderbolagsnivå, för att underlätta grupperingar av bolag på unionsnivå (dom av den 2 april 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

60 Direktivet syftar således till att säkerställa skattemässig neutralitet när det gäller vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

61 I detta syfte föreskrivs i artikel 1.1 b i direktivet att det ska tillämpas på vinstutdelning som ett dotterbolag gör i ett gränsöverskridande förhållande till sitt moderbolag. I artikel 5 i samma direktiv föreskrivs att sådan vinstutdelning ska vara befriad från källskatt.

62 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att den medlemsstat där ett bolag har sitt säte har rätt att behandla ränta som detta bolag betalar till sitt moderbolag, etablerat i en annan medlemsstat, som en vinstutdelning när räntebeloppet överstiger vad som skulle ha betalats på marknadsmässiga villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkterna 87–89).

63 Fiktiv ränta som fastställts av skattemyndigheten för ett inhemskt bolag i samband med ett räntefritt lån som ingåtts mellan detta bolag och dess utländska moderbolag kan däremot inte anses utgöra vinstutdelning, eftersom det i ett sådant fall inte sker någon faktisk utbetalning av ränta mellan dessa bolag.

64 Direktiv 2011/96 är således inte tillämpligt på en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet.

– *Direktiv 2008/7*

65 Såsom domstolen redan har påpekat vid ett flertal tillfällen har direktiv 2008/7 medfört en fullständig harmonisering av de fall i vilka medlemsstaterna får ta ut indirekta skatter på kapitalanskaffning (dom av den 19 oktober 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

66 Harmoniseringen syftar således till att i möjligaste mån undanröja faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren eller hindra den fria rörligheten för kapital och således säkerställa att den inre marknaden fungerar väl (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 april 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, punkt 31).

67 I detta syfte föreskriver artikel 5.1 a i detta direktiv att medlemsstaterna inte av kapitalassociationer får ta ut någon som helst form av indirekt skatt på kapitaltillskott.

68 Enligt artikel 3 h i nämnda direktiv omfattar begreppet ”kapitaltillskott” en ökning av en kapitalassociations tillgångar genom att en delägare tillhandahåller tjänster som inte innebär någon ökning av associationens kapital men som kan höja värdet på andelarna i associationen.

69 Det framgår av domstolens praxis att beviljandet av ett räntefritt lån kan utgöra ett kapitaltillskott i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom ett sådant lån gör det möjligt för det låntagande bolaget att förfoga över kapital utan att behöva bära kostnaden för detta och den räntebesparing som följer av lånet leder till en ökning av dess tillgångar genom att göra det möjligt för nämnda bolag att undgå en kostnad som det borde ha burit och att fördelen av ett sådant lån, när det innebär en besparing av denna kostnad, bidrar till att stärka dess ekonomiska potential och därför måste anses kunna höja värdet på andelarna i associationen (dom av den 17 september 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

70 Enligt själva titeln på direktiv 2008/7 och lydelsen av artikel 5.1 a i detta direktiv är det emellertid endast förbjudet för medlemsstaterna att ta ut en ”indirekt skatt” på kapitaltillskott. Såsom domstolen redan har understrukit omfattar den harmonisering som föreskrivs i direktivet inte direkta skatter, såsom inkomstskatt för juridiska personer, vilka i princip omfattas av medlemsstaternas behörighet, med iakttagande av unionsrätten (dom av den 26 september 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, punkt 21, och dom av den 18 januari 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punkt 24).

71 Artikel 5.1 a i direktiv 2008/7 innebär således inte någon skyldighet för medlemsstaterna att undanta kapitaltillskott från alla former av direkt beskattning.

72 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 168 i sitt förslag till avgörande ska den källskatt som är i fråga i det nationella målet anses utgöra en direkt skatt.

73 För denna skatt, som följer av tillämpningen av den nationella lagstiftningen om inkomstskatt för juridiska personer, är nämligen den beskattningsgrundande händelsen och beskattningsunderlaget den inkomst som det utländska moderbolaget skulle ha haft på

marknadsmässiga villkor. I detta avseende liknar den en direkt inkomstskatt (se, analogt, dom av den 18 januari 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punkt 26, och dom av den 10 mars 2005, Optiver m.fl., C-22/03, EU:C:2005:143, punkt 33).

74 Direktiv 2008/7 är således inte tillämpligt på en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet.

– *Svar på frågorna avseende tolkningen av direktiven 2003/49, 2011/96 och 2008/7*

75 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den hänskjutande domstolens frågor avseende tolkningen av direktiven 2003/49, 2011/96 och 2008/7 besvaras enligt följande. Artikel 1.1 i direktiv 2003/49, jämförd med artikel 4.1 d i samma direktiv, artikel 5 i direktiv 2011/96 och artiklarna 3 och 5 i direktiv 2008/7 ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning.

Tolkningen av artikel 49 och artikel 63 FEUF, artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan

76 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 49 och artikel 63 FEUF, artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning, om källskatten tas ut på räntans bruttobelopp utan möjlighet, i det skedet, till avdrag för lånekostnaderna, varvid det är nödvändigt att senare lämna in en begäran om detta för omräkning och eventuell återbetalning av källskatten.

– *Artikel 49 och artikel 63 FEUF*

77 Eftersom den hänskjutande domstolen har hänvisat både till etableringsfriheten och till den fria rörligheten för kapital, vilka föreskrivs i artiklarna 49 FEUF respektive 63 FEUF, ska det först fastställas vilken av dessa båda friheter som kan påverkas av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet.

78 Det framgår av domstolens fasta praxis att ändamålet med den aktuella lagstiftningen ska beaktas (dom av den 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

79 En nationell lagstiftning som endast är tillämplig på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas således av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (dom av den 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

80 Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

81 Vad gäller den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet har den hänskjutande domstolen själv i sin begäran om förhandsavgörande angett att artikel 16.2 led 3 ZKPO är tillämplig på räntefria lån såväl mellan närstående bolag som mellan icke-närstående bolag, och således oberoende av möjligheten för ett bolag att utöva ett bestämmande inflytande över ett annat bolags beslut och verksamhet, vilket för övrigt bekräftas av ordalydelsen i punkt 1 i denna artikel, vilken uttryckligen avser icke-närstående bolag.

82 I ett sådant fall saknar de faktiska omständigheterna i det nationella målet, av vilka det framgår att det långivande bolaget vid tidpunkten för de relevanta omständigheterna var den enda aktieägaren i det låntagande bolaget, betydelse för bedömningen av huruvida den situation som målet avser omfattas av den ena eller den andra av de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punkterna 22 och 23 och där angiven rättspraxis).

83 Det ska således konstateras att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, redan på grund av sitt syfte, huvudsakligen omfattas av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 158 och där angiven rättspraxis).

84 Under dessa omständigheter, och även om det antas att den nationella lagstiftningen begränsar etableringsfriheten, är sådana verkningar en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för den fria rörligheten för kapital och motiverar därför inte en självständig prövning av denna lagstiftning mot bakgrund av artikel 49 FEUF (dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 51).

85 Det ska följaktligen prövas huruvida den nationella lagstiftningen innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF och, om så är fallet, om denna restriktion kan motiveras enligt denna bestämmelse.

86 Vad för det första gäller förekomsten av en restriktion framgår det av domstolens fasta praxis att åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i nämnda medlemsstat från att investera i andra stater utgör restriktioner för kapitalrörelser som är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF (dom av den 30 april 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

87 Även om det antas att artikel 16.2 led 3 ZKPO, vilket antagande omfattas av tolkningen av nationell rätt, inför en icke motbevisbar presumtion om skatteundandragande, utan att de berörda, bland annat inom ramen för en talan vid domstol, ges möjlighet att lägga fram uppgifter om eventuella affärsmässiga skäl som motiverar att avtal om räntefria lån ingås, konstaterar domstolen att denna presumtionsregel tillämpas på samma sätt på alla räntefria lån, oavsett om de rör utländska bolag eller inte. När det gäller denna regel medför artikel 16.2 led 3 ZKPO följaktligen inte någon restriktion för den fria rörligheten för kapital som omfattas av artikel 63 FEUF.

88 Domstolen har däremot redan slagit fast att en nationell lagstiftning enligt vilken ett utländskt bolag beskattas, genom att ett inhemskt bolag innehåller källskatt på den ränta som detta bolag betalar till det utländska bolaget, utan att det är möjligt att dra av kostnader, såsom ränteutgifter, som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, medan en sådan avdragsmöjlighet medges inhemska bolag som uppbär ränta från ett annat inhemskt bolag, utgör

en restriktion för den fria rörligheten för kapital (dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkt 175 och där angiven rättspraxis).

89 Även om samma skattesats på 10 procent tillämpas i det aktuella fallet, oavsett om det räntefria lånet endast omfattar inhemska bolag eller även utländska bolag, är de inhemska bolagen dock skyldiga att betala den aktuella skatten, med anledning av skattskyldighet till bolagsskatt, på nettobeloppet av sina fiktiva ränteinkomster, efter avdrag för alla kostnader som är direkt kopplade till beviljandet av lånet, medan utländska bolag enligt artikel 195.1 och 195.2 och artikel 199 ZKPO är skyldiga att betala källskatt på bruttobeloppet av sina fiktiva ränteinkomster, utan att det i detta skede är möjligt att dra av sådana kostnader.

90 Det är visserligen utrett att dessa inhemska bolag enligt artikel 202a ZKPO kan ge in en ansökan, under året efter det år då källskatten togs ut, om att denna skatt ska räknas om så att den motsvarar den skatt som ett inhemskt bolag skulle ha betalat. Återbetalningsförfarandet gör det således möjligt för dem dels att dra av kostnader som har ett direkt samband med den aktuella låneverksamheten, dels att erhålla en eventuell återbetalning av det överskjutande belopp som innehållits som källskatt eller till och med befrielse från denna skatt i händelse av underskott.

91 Medan ett inhemskt bolag redan från början kan dra av de kostnader som är direkt kopplade till dess fiktiva ränteinkomster, så att det skattebelopp som skattemyndigheterna drar av omedelbart motsvarar det exakta skattebelopp som ska betalas, är det dock fortfarande så, att ett utländskt bolag först i ett senare skede, inom ramen för nämnda återbetalningsförfarande, kan begära ett sådant avdrag genom att lämna in en ansökan efter att ha betalat den källskatt som beräknats på bruttobeloppet av den fiktiva räntan.

92 Av detta följer att justeringen av den skattemässiga situationen för ett utländskt bolag nödvändigtvis sker med en fördröjning i förhållande till den tidpunkt då ett inhemskt bolag måste betala skatt på den fiktiva räntans nettobelopp efter att ha lämnat in sin skattedeklaration.

93 I förevarande fall är det ostridigt att om det bolag som har beviljat det lån som är aktuellt i det nationella målet hade varit ett inhemskt bolag, skulle det, för det fall det hade gått med förlust, inte ha påförts någon skatt på den fiktiva räntan på detta lån, och det hade följaktligen redan från början befriats från skyldigheten att betala denna skatt utan att behöva begära omräkning av skatten vid ett senare tillfälle.

94 Det måste anses att en sådan skillnad i behandling är av sådan art att den innebär en fördel för inhemska bolag, eftersom den åtminstone leder till att de får en fördel i fråga om kassaflöde jämfört med utländska bolag (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkterna 28–34).

95 En sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

96 Det ska således prövas huruvida en sådan restriktion kan anses vara objektivt motiverad, mot bakgrund av artikel 65.1 och 65.3 FEUF.

97 Av dessa bestämmelser följer att medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning får göra åtskillnad mellan inhemska skattskyldiga personer och utländska skattskyldiga personer, såvitt denna åtskillnad inte utgör ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt restriktion för den fria rörligheten för kapital (dom av den 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatt på värdeökningar på fast egendom), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 34).

98 Det ska således göras åtskillnad mellan den särbehandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF och den godtyckliga diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. Det framgår av domstolens praxis att nationell skattelagstiftning bara kan anses förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandlingen rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatt på värdeökningar på fast egendom), C-388/19, EU:C:2021:212, punkt 35).

99 Vad för det första gäller frågan huruvida de situationer som är aktuella i det nationella målet är jämförbara, har motparten i det nationella målet, i sitt skriftliga yttrande, och den bulgariska regeringen, vid förhandlingen, gjort gällande att skillnaden i behandling är motiverad av att ett utländskt bolag och ett inhemskt bolag befinner sig i objektivt sett olika situationer vad gäller bolagsbeskattningen, eftersom utländska bolag, till skillnad från inhemska bolag, inte uppvisar några finansiella, bokföringsmässiga och skattemässiga resultat som kan medföra att de blir skattskyldiga till bolagsskatt i Bulgarien.

100 När det gäller direkta skatter är situationen för personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet generellt sett inte jämförbara (dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31).

101 Det framgår emellertid av domstolens praxis att från och med den tidpunkt då en stat ensidigt eller genom avtal gör inte bara inhemska skattebetalare utan även utländska skattebetalare inkomstskattskyldiga för de inkomster som de erhåller från ett inhemskt bolag, närmar sig situationen för dessa utländska skattebetalare den situation som gäller för inhemska skattebetalare (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 47).

102 Vad särskilt gäller fastställandet, vid beräkningen av inkomstskatten, av kostnader som har ett direkt samband med en verksamhet som genererat skattepliktiga inkomster i en medlemsstat, har domstolen redan slagit fast att inhemska bolag och utländska bolag befinner sig i jämförbara situationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 74 och där angiven rättspraxis).

103 I förevarande fall har Republiken Bulgarien genom den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet valt att utöva sin skattemässiga behörighet i fråga om räntefria lån som ingåtts mellan inhemska låntagande bolag och utländska långivande bolag och följaktligen ska de utländska bolagen anses befinna sig i en situation som är jämförbar med de inhemska bolagens situation när det gäller de kostnader som är direkt kopplade till dessa lån.

104 Det är riktigt att domstolen i domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), konstaterade att en skillnad i behandling som består i att olika beskattningstekniker tillämpas beroende på var skattebetalaren har sin hemvist, under de omständigheter som var för handen i det målet, avsåg situationer som inte var objektivt jämförbara. Denna skillnad i behandling, som för övrigt inte nödvändigtvis medförde en fördel för mottagare med hemvist i landet, utgjorde således inte någon restriktion för bland annat den

fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punkterna 41 och 49–51; se även, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 70).

105 Till skillnad från vad som var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), åtnjuter i förevarande mål de inhemska bolag som har beviljat ett räntefritt lån, såsom framgår av punkt 94 ovan, i förhållande till utländska bolag som har beviljat ett sådant lån en likviditetsfördel som följer av skillnaden avseende den tidpunkt då dessa bolag kan dra av kostnader som har ett direkt samband med lånet.

106 Såsom framgår av punkterna 91–93 ovan bestäms omfattningen av denna fördel av varaktigheten av det återbetalningsförfarande som införts genom den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet för att göra det möjligt för utländska bolag att begära omräkning av den källskatt som tillämpas på bruttobeloppet av den fiktiva räntan på det räntefria lånet, så att denna källskatt motsvarar det bolagsskattebelopp som skulle ha betalats av ett inhemskt bolag som beviljat ett sådant lån.

107 Under dessa omständigheter kan det inte anses att skillnaden i behandling vid beskattningen av fiktiv ränta i samband med ett räntefritt lån, beroende på om det beviljats av ett inhemskt bolag eller av ett utländskt bolag, är begränsad till formerna för skatteuppbörden (se, analogt, dom av den 26 februari 2019, N Luxembourg 1 m.fl., C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, EU:C:2019:134, punkterna 164 och 165, och dom av den 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punkterna 71–73).

108 Denna skillnad i behandling avser följaktligen situationer som är objektivt jämförbara.

109 Domstolen ska därför, för det andra, pröva huruvida den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet kan motiveras av de skäl som vissa berörda parter har åberopat i förevarande fall.

110 I detta avseende har motparten i det nationella målet gjort gällande att medlemsstaterna, i enlighet med territorialitetsprincipen, har rätt att beskatta inkomster som genererats på deras territorium för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. I synnerhet har medlemsstaterna, i avsaknad av harmoniseringsåtgärder från unionens sida, fortfarande befogenhet att fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten mellan dem. Den bulgariska regeringen har för sin del understrukit att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar till att bekämpa skatteflykt.

111 Domstolen konstaterar således att detta argument i huvudsak syftar till att motivera den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att förhindra skatteflykt, såsom framgår av själva ordalydelsen i artikel 16 ZKPO.

112 Enligt domstolens fasta praxis kan en åtgärd som inskränker den fria rörligheten för kapital endast tillåtas om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och är förenlig med proportionalitetsprincipen, vilket innebär att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 21 maj 2019, kommissionen/Ungern (Nyttjanderätter till jordbruksmark), C-235/17, EU:C:2019:432, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

113 Enligt domstolens praxis utgör såväl behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som bekämpandet av skatteflykt tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget, däribland den fria rörligheten för kapital (dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 65). Detsamma gäller behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 april 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

114 Vad gäller frågan huruvida den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är ägnad att uppnå dessa mål, erinrar domstolen om att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera en skillnad i behandling när syftet med det aktuella systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs på dess territorium (dom av den 31 maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

115 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att ett förfarande för källskatt utgör ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad utanför beskattningsstaten förvärvar (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 68).

116 I förevarande fall kan det konstateras att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, i den mån som den föreskriver att fiktiv ränta på räntefria lån som beviljas inhemska bolag av utländska bolag, gör det möjligt för hemvistmedlemsstaten att utöva sin beskattningsrätt avseende verksamhet som bedrivs på dess territorium, genom att den syftar till att förhindra att beviljandet av sådana lån inte har något annat syfte än att undvika den skatt som normalt skulle ha betalats på inkomster som genererats i verksamhet som bedrivs inom landet.

117 En sådan lagstiftning ska således anses vara ägnad att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att förhindra skatteflykt.

118 Vad gäller frågan huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål, har Viva Telecom Bulgaria vid förhandlingen gjort gällande att det återbetalningsförfarande som föreskrivs i artikel 202a ZKPO tar orimligt lång tid, eftersom en eventuell återbetalning av den överskjutande källskatt som ett inhemskt bolag erlagt på bruttobeloppet av den fiktiva räntan på ett räntefritt lån som beviljats av ett utländskt bolag inte kan ske förrän efter tre år.

119 Med förbehåll för de kontroller som den hänskjutande domstolen ska göra, framgår det emellertid av de förklaringar som svaranden i det nationella målet har lämnat vid förhandlingen att en sådan återbetalning i regel sker inom 30 dagar från det att ansökan lämnas in och att det endast är i undantagsfall som handläggningstiden kan uppgå till tre år. Vid förhandlingen uppgav den bulgariska regeringen dessutom, vilket det även ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att den nationella skattemyndigheten ska betala ränta på de belopp som ska betalas från och med den 30:e dagen efter det att skattedeklarationen getts in.

120 Med förbehåll för dessa kontroller förefaller den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, mot bakgrund av handläggningstiden för återbetalning, således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som eftersträvas med lagstiftningen.

121 Under dessa omständigheter förefaller denna nationella lagstiftning kunna motiveras av målen att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att säkerställa en effektiv skatteuppbörd i syfte att förebygga skatteflykt.

– *Artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan*

122 Såsom framgår av punkt 33 i förevarande dom önskar den hänskjutande domstolen även få klarhet i hur artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan ska tolkas, med anledning av att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, såsom den följer av artikel 16.2 led 3 ZKPO, föreskriver en icke motbevisbar presumtion om skatteflykt för det fall ett räntefritt lån beviljas.

123 Det ska i detta hänseende erinras om att enligt fast rättspraxis är domstolen inte behörig att besvara en fråga i en begäran om förhandsavgörande när det är uppenbart att den unionsrättsliga bestämmelse som ska tolkas av EU-domstolen inte är tillämplig (dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 31).

124 För det första, vad gäller artikel 5.4 FEU, har domstolen redan slagit fast att denna bestämmelse avser åtgärder som vidtas av unionens institutioner, eftersom det i första stycket föreskrivs att innehållet och formen för unionens åtgärder enligt proportionalitetsprincipen inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i fördragen, och det i andra stycket föreskrivs att unionens institutioner ska iaktta samma proportionalitetsprincip när de agerar inom ramen för utövandet av en befogenhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 33).

125 Vad för det andra gäller artikel 12 b FEU har domstolen även slagit fast att denna bestämmelse, enligt vilken de nationella parlamenten ska bidra till att unionen fungerar väl genom att se till att subsidiaritetsprincipen följs, ger dessa parlament befogenhet att se till att denna princip iakttas när unionens institutioner utövar en befogenhet och att se till att unionen fungerar väl. Bestämmelserna avser således inte nationell lagstiftning, utan förslag till unionslagstiftningsakter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punkt 34).

126 Vad för det tredje gäller artikel 47 i stadgan, ska det erinras om att stadgans tillämpningsområde, med avseende på åtgärder som vidtas av medlemsstaterna, definieras i artikel 51.1 i stadgan, enligt vilken dess bestämmelser riktar sig till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten (dom av den 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo och Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

127 Artikel 51.1 i stadgan bekräftar domstolens fasta praxis enligt vilken de grundläggande rättigheter som garanteras i unionens rättsordning är tillämpliga i samtliga fall som regleras av unionsrätten, men inte i andra fall (dom av den 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo och Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

128 Om en rättslig situation inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde saknar domstolen således behörighet att pröva situationen, och de bestämmelser i stadgan som eventuellt åberopas kan inte i sig grunda någon sådan behörighet (dom av den 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo och Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

129 I förevarande fall omfattas den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, av de skäl som anges i punkterna 48–75 ovan, inte av tillämpningsområdet för direktiven 2003/49, 2011/96 och 2008/7. Dessutom omfattas inte artikel 16.2 led 3 ZKPO, i den del den inför en icke motbevisbar presumtion om skatteundandragande, av tillämpningsområdet för artikel 63 FEUF, såsom framgår av punkt 87 ovan. Den omfattas följaktligen inte av stadgans tillämpningsområde på denna punkt.

130 Härav följer att det saknas anledning att svara på den hänskjutande domstolens frågor i den del den önskar få klarhet i tolkningen av artikel 5.4 och artikel 12 b FEU samt artikel 47 i stadgan, eftersom det är uppenbart att dessa bestämmelser inte är tillämpliga på den situation som den hänskjutande domstolen avser.

– *Svar på frågorna rörande tolkningen av primärrätten*

131 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den hänskjutande domstolens frågor besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning, om källskatten tas ut på räntans bruttobelopp utan möjlighet, i det skedet, till avdrag för lånekostnaderna, varvid det är nödvändigt att senare lämna in en begäran om detta för omräkning och eventuell återbetalning av källskatten. Detta gäller dock under förutsättning dels att handläggningstiden i det förfarande som föreskrivs för detta ändamål i lagstiftningen inte är orimligt lång, dels att ränta utgår på de belopp som återbetalas.

Rättegångskostnader

132 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) Artikel 1.1 i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, jämförd med artikel 4.1 d i samma direktiv, artikel 5 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015, och artiklarna 3 och 5 i rådets direktiv 2008/7/EG av den 12 februari 2008 om indirekta skatter på kapitalanskaffning ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning.

2) Artikel 63 FEUF ska, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att den fiktiva ränta som ett inhemskt dotterbolag, som har fått ett räntefritt lån beviljat av sitt utländska moderbolag, på marknadsmässiga villkor skulle ha varit skyldigt att betala till moderbolaget ska vara föremål för källbeskattning, om källskatten tas ut på räntans bruttobelopp utan möjlighet, i det skedet, till avdrag för lånekostnaderna, varvid det är nödvändigt att senare lämna in en begäran om detta för omräkning och eventuell återbetalning av källskatten. Detta gäller dock under förutsättning dels att handläggningstiden i det förfarande som föreskrivs för detta ändamål i lagstiftningen inte är orimligt lång, dels att ränta utgår på de belopp som återbetalas.

Underskrifter