A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2022. február 24.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Külföldi illetőségű anyavállalat által belföldi illetőségű leányvállalatnak nyújtott kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatot terhelő forrásadó – 2003/49/EK irányelv – A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamatfizetések – Az 1. cikk (1) bekezdése – Forrásadó alóli mentesség – A 4. cikk (1) bekezdésének d) pontja – Kifizetések kizárása – 2011/96/EU irányelv – Társasági adó – Az 1. cikk (1) bekezdésének b) pontja – Belföldi illetőségű leányvállalat által külföldi illetőségű anyavállalat részére történő nyereségfelosztás – 5. cikk – Forrásadó alóli mentesség – 2008/7/EK irányelv – Tőkefelhalmozás – 3. cikk – Tőke-hozzájárulás – Az 5. cikk (1) bekezdésének a) pontja – Közvetett adó alóli mentesség – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – A tőke szabad mozgása – A fiktív kamatok bruttó összegének adóztatása – A kölcsön nyújtásával kapcsolatos költségek levonására és az esetleges visszatérítésre irányuló visszaigénylési eljárás – Eltérő bánásmód – Igazolás – Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása – Az adó hatékony beszedése – Az adókikerülés elleni küzdelem”

A C-257/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2020. június 9-én érkezett, 2020. május 4-i határozatával terjesztett elő

a **„Viva Telecom Bulgaria” EOOD**

és

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

között,

a **Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírájaként eljárva, C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, I. Jarukaitis és M. Ilešič bírák,

főtanácsnok: A. Rantos,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. június 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „Viva Telecom Bulgaria” EOOD képviseletében kezdetben D. Yordanov, M. Emanuilov és S. Hristozova-Yordanova, később Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov és D. Dimitrova advokati,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia képviseletében N. Kalistratov és M. Bakalova, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében T. Tsingileva és L. Zaharieva, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és Y. Marinova, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. szeptember 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUSZ 5. cikke (4) bekezdésének és 12. cikke b) pontjának, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartája (a továbbiakban: Charta) 47. cikkének, az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek, a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.) 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának, a 2015. január 27-i (EU) 2015/121 tanácsi irányelvvel (HL 2015. L 21., 1. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.) (a továbbiakban: 2011/96 irányelv) 1. cikke (1) bekezdése b) pontjának, 1. cikke (3) bekezdésének 5. cikkének, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 46., 11. o.) 3. cikke h)-j) pontjának, 5. cikke (1) bekezdése a) és b) pontjának, 7. cikke (1) bekezdésének és 8. cikkének, a Bolgár Köztársaság és Románia Európai Unióba történő felvételének feltételeiről és részletes szabályairól szóló jegyzőkönyv (HL L 157., 29. o.; a továbbiakban: csatlakozási jegyzőkönyv) VI. melléklete 6. szakasza 3. pontjának, valamint a Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 2005. L 157., 203. o.; helyesbítés: HL 2016. L 150., 7. o.; a továbbiakban: csatlakozási okmány) VI. melléklete 6. szakasza 3. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „Viva Telecom Bulgaria” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (a szófiai „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóság igazgatója, Bulgária) között folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be, amelynek tárgya a Viva Telecom Bulgaria részére egy másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatok forrásadó útján történő adóztatása.

Jogi háttér

Az uniós jog

A Bolgár Köztársaság csatlakozása az Európai Unióhoz

3 A csatlakozási jegyzőkönyv 20. cikke és a csatlakozási okmány átmeneti intézkedésekről szóló 23. cikke előírja, hogy a jegyzőkönyv és az okmány VI. mellékletében felsorolt intézkedéseket a Bolgár Köztársaság vonatkozásában az említett mellékletekben meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.

4 Az említett mellékletek, amelyek címe „A jegyzőkönyv 20. cikkében hivatkozott lista: átmeneti intézkedések – Bulgária” és „A csatlakozási okmány 23. cikkében hivatkozott lista: átmeneti intézkedések – Bulgária”, az „Adózás” című 6. szakaszuk 3. pontjában megemlítik a 2004/76/EK irányelvvel módosított 2003/49/EK irányelvet, és a következőket fejtik ki:

„Bulgária 2014. december 31-ig engedélyt kap arra, hogy ne alkalmazza a [2003/49 irányelv] 1. cikkének rendelkezéseit. Ezen átmeneti időszak alatt egy másik tagállam társult vállalkozása számára, vagy egy tagállam társult vállalkozásának egy másik tagállamban levő állandó telephelye számára teljesített kamat- vagy jogdíjfizetéseket terhelő adó mértéke 2010. december 31-ig nem haladhatja meg a 10%-ot, az azt követő években pedig 2014. december 31-ig az 5%-ot.”

A 2003/49 irányelv

5 A 2003/49 irányelv (1)–(4) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„(1) Egy hazai piac jellemzőivel rendelkező egységes piacon a különböző tagállamok vállalkozásai közötti ügyletekre nem vonatkozhatnak kevésbé kedvező adózási feltételek, mint amelyek az ugyanazon tagállam vállalkozásai között lebonyolított azonos ügyletekre vonatkoznak.

(2) Ez a követelmény a kamat- és jogdíjfizetések tekintetében jelenleg nem teljesül; az adott esetben két- vagy többoldalú megállapodásokkal összekapcsolt nemzeti adójogok nem mindig biztosíthatják a kettős adóztatás kiküszöbölését, és alkalmazásuk gyakran megterhelő közigazgatási alaki követelményekkel és pénzforgalmi problémákkal jár az érintett vállalkozások számára.

(3) Szükséges annak biztosítása, hogy a kamat- és jogdíjfizetésekre csak egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon.

(4) A kamatokra és jogdíjakra felszámított, akár a forrásnál történő levonással, akár kivetéssel beszedett adó eltörlése a felmerülésük szerinti tagállamban a legmegfelelőbb módja az előbb említett alaki követelmények és problémák kiküszöbölésének, és annak, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot lehessen biztosítani a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteknek; különösen szükséges eltörölni az ilyen adókat a különböző tagállamok társult vállalkozásai, illetve az ilyen vállalkozások állandó telephelyei közötti ilyen kifizetésekre vonatkozóan.”

6 Ezen irányelv „Alkalmazási kör és eljárás” című 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Egy tagállamban felmerülő kamat- és jogdíjfizetések mentesek az adott államban ilyen kifizetésekre akár forrásnál történő levonással, akár kivetéssel beszedett adók alól, feltéve hogy a kamat vagy jogdíj haszonhúzója egy másik tagállam vállalkozása vagy egy tagállam vállalkozásának egy másik tagállamban levő állandó telephelye.

(2) Egy tagállam vállalkozása, vagy egy másik tagállamban levő állandó telephely által teljesített kifizetést úgy tekintik, hogy azt teljesítették az adott tagállamban (a továbbiakban: forrás szerinti állam).

[…]

(4) Egy tagállam vállalkozását csak akkor tekintik a kamat vagy jogdíj haszonhúzójának, ha e kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökeként, megbízottjaként vagy aláírásra jogosultjaként.

[…]”

7 Az említett irányelvnek „A kamat és a jogdíjak meghatározása” című 2. cikke kimondja a következőket:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »kamat«: mindenféle követelésből származó jövedelem, függetlenül attól, hogy az jelzáloggal biztosított-e és hogy együtt jár-e az adós nyereségéből való részesedés jogával, és különösen értékpapírokból származó jövedelem és kötvényekből vagy kötelezvényekből származó jövedelem, beleértve az ilyen értékpapírokhoz, kötvényekhez vagy kötelezvényekhez kapcsolódó jutalmakat és nyereséget; a késedelmes fizetésre kirótt kiegészítő díj nem minősül kamatnak;

[…]”

8 Ugyanezen irányelv „Kifizetések kizárása kamatként vagy jogdíjakként” című 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A forrás szerinti állam nem köteles biztosítani ezen irányelv előnyeit a következő esetekben:

a) kifizetések, amelyeket nyereségkifizetésként vagy tőke-visszafizetésként kezelnek a forrás szerinti állam törvényei értelmében;

[…]

d) követelésekből származó kifizetések, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes.

(2) Ha a kamat vagy jogdíjak kifizetője és haszonhúzója közötti, vagy egyikőjük és valamely más személy közötti különleges kapcsolat miatt a kamat vagy jogdíjak összege meghaladja azt az összeget, amelyben a kifizető és a haszonhúzó ilyen kapcsolat hiányában megállapodott volna, ezen irányelv rendelkezéseit csak ez utóbbi összegre kell alkalmazni.”

A 2008/7 irányelv

9 A 2008/7 irányelv „Tőke-hozzájárulás” című 3. cikke értelmében:

„Ezen irányelv alkalmazásában és a 4. cikkre is figyelemmel, a következő ügyletek minősülnek »tőke-hozzájárulásnak«:

[…]

h) tőkeegyesítő társaság vagyonnövekedése olyan tagi szolgáltatás révén, amely nem jár együtt a társaság tőkéjének növelésével, de amely változást idéz elő a társasági jogokban, vagy amely megnövelheti a társasági részesedés értékét;

i) tőkeegyesítő társaság által felvett hitel, ha a hitelező jogosult a társaság nyereségéből való részesedésre;

j) tőkeegyesítő társaság és tag (részvényes), vagy tőkeegyesítő társaság és tag (részvényes) házastársa, vagy tőkeegyesítő társaság és tag (részvényes) gyermeke, vagy tőkeegyesítő társaság és harmadik fél által együttesen felvett hitel, ha a hitelre egy tag (részvényes) garanciát vállal, és a hitel ugyanazon funkciót tölti be, mint a társaság tőkéjének emelése.”

10 Ezen irányelv „Közvetettadó-mentes ügyletek” című 5. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok semmilyen formájú közvetett adót nem vethetnek ki a tőkeegyesítő társaságokra az alábbi ügyletek tekintetében:

a) a tőke-hozzájárulások;

b) a tőke-hozzájárulás részeként nyújtott kölcsönök, illetve szolgáltatások;

[…]”

A 2011/96 irányelv

11 A 2011/96 irányelv (3)–(6) preambulumbekezdésének szövege a következő:

„(3) A jelen irányelvnek az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását.

(4) Szükség lehet arra, hogy a különböző tagállamok társaságai egymással csoportokat hozzanak létre annak érdekében, hogy az Unión belül a belső piac mintájára megteremtsék a feltételeket, és ilyen módon biztosítsák az ilyen belső piac hatékony működését. Nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák. A különböző tagállamok társaságainak az egymással létrehozott ilyen csoportjai tekintetében ezért szükséges olyan

adószabályokról rendelkezni, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a belső piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szintű versenyképességük javítását.

(5) Az ilyen csoportosulás az anya- és leányvállalatokból álló csoportok kialakulását eredményezheti.

(6) A [különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.)] hatálybalépését megelőzően a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözőek, és általában kevésbé előnyösek voltak azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehetett alkalmazni. A különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban volt az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva. Szükség volt e hátrány kiküszöbölésére egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok uniós szintű csoportosulását.”

12 A 2011/96 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

[…]

b) valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára jutatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata;

[…]”

13 Ezen irányelv 5. cikkének szövege a következő:

„Azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.”

A bolgár jog

14 A 2007. január 1-jétől hatályos Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény, a DV 2006. december 22-i 105. száma) (a továbbiakban: ZKPO) 1. cikkének (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E törvény szabályozza az e törvény hatálya alá tartozó, a Bolgár Köztársaságban belföldi vagy külföldi illetőségű jogi személyek által szerzett jövedelmek adóztatását.”

15 A ZKPO 5. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„(1) A nyereség a társasági adó hatálya alá tartozik.

(2) A jelen törvényben meghatározott belföldi vagy külföldi illetőségű jogi személyek jövedelmeit forrásadó terheli.”

16 A ZKPO 12. cikkének (5) bekezdése kimondja:

„A belföldi illetőségű jogi személyek, belföldi illetőségű egyéni vállalkozók vagy külföldi illetőségű jogi személyek által, illetve az országban állandó telephellyel rendelkező, vagy ott konkrét létesítménnyel rendelkező külföldi illetőségű vagy belföldi illetőségű egyéni vállalkozók által szerzett, vagy belföldi illetőségű természetes személyek, illetve konkrét létesítménnyel rendelkező külföldi illetőségű természetes személyek által külföldi illetőségű jogi személyeknek juttatott jövedelmek közül az alábbiak belföldi forrásból származó jövedelemnek minősülnek:

1. kamatok, ideértve azokat, amelyek pénzügyi lízing visszafizetésének részét képezik;

[…]”

17 A ZKPO „Adókikerülés” című 16. cikkének 2010. január 1-jétől hatályos változata a következőket írja elő:

„(1) […] Ha egy vagy több jogügyletet – beleértve az egymással gazdaságilag kapcsolatban nem álló személyek közötti jogügyleteket – olyan feltételekkel hajtanak végre, amelyek adókikerülést eredményeznek, az adóalapot e jogügyletektől, az egyes feltételeiktől és a jogi formájuktól függetlenül kell meghatározni; adóalapként azt az adóalapot kell figyelembe venni, amely akkor állna fenn, ha a megfelelő típusú szokásos jogügyletet szokásos piaci árakon bonyolítanák le, és e jogügylet ugyanazon gazdasági eredményre irányulna anélkül, hogy adókikerülést eredményezne.

(2) Adókikerülésnek minősülnek a következők is:

[…]

3. kölcsön igénybevétele vagy nyújtása olyan kamattal, amely eltér a jogügylet létrejöttének időpontjában szokásosan alkalmazott piaci kamattól, beleértve a kamatmentes kölcsönök vagy más, időben korlátozott, ellenszolgáltatás nélkül nyújtott pénzügyi támogatás esetét, valamint a kölcsönök elengedése vagy a tevékenységhez nem kapcsolódó, saját számlára nyújtott kölcsönök visszafizetése;

[…]”

18 A ZKPO „Adómérték” című 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A társasági adó mértéke 10%.”

19 A ZKPO-nak „A külföldi illetőségű személyek forrásadója” című 195. cikke a 2015. január 1-jétől hatályos változatában a következőket írja elő:

„(1) […] A külföldi illetőségű jogi személyek által szerzett, belföldről származó jövedelmek […] forrásadó hatálya alá tartoznak, amelynek megfizetésével az adótartozás véglegesen kiegyenlítésre kerül.

(2) […] Az (1) bekezdés szerinti adót azoktól a bolgár illetőségű jogi személyektől kell levonni […], amelyek a külföldi illetőségű jogi személyek részére a jövedelmeket kifizetik […].

[…]

(6) […] Nem tartoznak a forrásadó hatálya alá:

[…]

3. a kamatjövedelmek, a szerzői jogból eredő díjazások és jogdíjak a (7)–(12) bekezdésben foglalt feltételekkel;

[…]

(7) […] A kamatjövedelmek, a szerzői jogból eredő díjazások és jogdíjak nem tartoznak a forrásadó hatálya alá, ha a következő feltételek egyidejűleg teljesülnek:

[…]

(11) […] A (7), (8), (9) és (10) bekezdés nem vonatkozik:

1. olyan jövedelmekre, amelyek nyereségfelosztásnak vagy tőke visszafizetésének minősülnek;

[…]

4. olyan követelésekből származó jövedelmekre, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel történik;

[…]

7. olyan jogügyletekből származó jövedelmekre, amelyek legfontosabb indítéka vagy egyik legfontosabb indítéka az adókijátszás vagy az adókikerülés.”

20 A ZKPO-nak „A külföldi illetőségű személyek jövedelmére kivetett forrásadó alapja” című 199. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„A 195. cikk (1) bekezdése szerinti jövedelmekre a forrásnál kivetett adó megállapításának alapja e jövedelmek bruttó összege […]”

21 A ZKPO „Adómérték” című 200. cikke (2) bekezdésének 2011. január 1-jétől hatályos szövege a következőképpen rendelkezett:

„[…] A 195. cikk szerinti jövedelmekre kivetett adó mértéke 10%, kivéve a 200a. cikk szerinti eseteket.”

22 2015. január 1-jétől e rendelkezés a következőképpen módosult:

„[…] A 195. cikk szerinti jövedelmekre kivetett adó mértéke 10%”.

23 A ZKPO 200a. cikkének – 2014. január 1-jétől kezdődő hatállyal módosított és kiegészített – 2011 január 1-jétől hatályos változata 2015 január 1-jei hatályon kívül helyezéséig előírta, hogy:

„(1) […] A kamatjövedelmekre, a szerzői jogból eredő díjazásokra és jogdíjakra kivetett adó mértéke 5%, ha a következő feltételek egyidejűleg teljesülnek;

[…]

(5) Az (1)–(4) bekezdés nem vonatkozik:

[…]

1. olyan jövedelmekre, amelyek nyereségfelosztásnak vagy tőke visszafizetésének minősülnek;

[…]

4. olyan követelésekből származó jövedelmekre, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel történik;

[…]”

24 A ZKPO „A forrásadó újraszámítása” című 202a. cikke (1)–(4) bekezdésének 2010. január 1-jétől hatályos szövege a következőképpen rendelkezett:

„(1) […] Az Európai Unió valamely tagállama vagy az [Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodásban (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.) részes] valamely másik [állam] adóilletőségével rendelkező külföldi illetőségű jogi személy jogosult a 12. cikk (2), (3), (5) és (8) bekezdésében említett jövedelmek forrásadójának újraszámítását választani. Ha a külföldi illetőségű személy a forrásadó újraszámítása mellett dönt, az a 12. cikk (2), (3), (5) és (8) bekezdésében említett valamennyi, az adóévben szerzett jövedelemre vonatkozik.

(2) Amennyiben a külföldi illetőségű személy az általa szerzett jövedelmek tekintetében a forrásadó újraszámítása mellett dönt, az újraszámított adó megegyezik azzal a társasági adóval, amelyet e jövedelmek után akkor kellett volna fizetnie, ha azokat belföldi illetőségű jogi személy szerezte volna. Amennyiben a külföldi illetőségű személy olyan, az első mondat szerinti jövedelemmel kapcsolatos kiadásokat eszközölt, amelyek után, ha e költségeket belföldi illetőségű jogi személy viselte volna, kiadásokra kivetett adót kellett volna fizetni, az újraszámított adó összegét ezen adóval növelik.

(3) Amennyiben a 195. cikk (1) bekezdésében előírt forrásadó összege meghaladja a (2) bekezdésnek megfelelően újraszámított adó összegét, a különbözetet vissza kell téríteni a 195. cikk (1) bekezdésében előírt forrásadó azon összegéig, amelyet a külföldi illetőségű személy nem vonhat le a lakóhelye szerinti államban fizetendő adóból.

(4) A benyújtott éves adóbevallásban fel kell tünteni a forrásadó újraszámítása melletti döntést. A külföldi illetőségű személy adóbevallását a jövedelemszerzés évét követő év december 31-ig köteles benyújtani a Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofiához [a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága – Szófia, Bulgária].”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

25 2013. november 22-én a „Viva Telecom Bulgaria” EAD, amelynek jogutódja a „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, mint adós kölcsönszerződést kötött egyedüli részvényesével, a luxemburgi székhelyű InterV Investment Sàrl társasággal, amely megállapodás révén ez utóbbi mint hitelező kamatmentes átváltható kölcsönt nyújtott számára, amely e megállapodás hatálybalépésétől számított 60 év elteltével válik esedékessé. Az említett megállapodás előírta, hogy az adósnak a

kölcsön visszafizetésére vonatkozó kötelezettsége a finanszírozás nyújtásának időpontját követően megszűnik az adós azon döntése esetén, hogy a visszafizetendő kölcsönösszeggel a tőkéjéhez való nem pénzbeli hozzájárulást valósít meg, az ugyanezen megállapodásban előírt feltételek tiszteletben tartása mellett.

26 2017. október 16-i határozatával a Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága, Bulgária) (a továbbiakban: adóhatóság) utólagos adómegállapítást rendelt el a Viva Telecom Bulgariával szemben, az InterV Investment által számára nyújtott kölcsön vonatkozásában, továbbá a 2014. február 14. és 2015. március 31. közötti időszakra vonatkozóan a ZKPO 195. cikke alapján forrásadó megfizetésére kötelezte.

27 Az adóhatóság, miután megállapította, hogy az adóellenőrzés időpontjában a kölcsönt nem alakították át tőkévé, és hogy az adós nem fizette vissza e kölcsönt, és kamatokat sem fizetett, megállapította, hogy a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja értelmében vett adókikerülést megvalósító ügyletről van szó. Az adóhatóság határozatában az adós által meg nem fizetett kamatok kiszámítása céljából meghatározta a kölcsönre alkalmazandó piaci kamatlábat, majd e kamatokra 10%-os forrásadót vetett ki.

28 2017. december 20-án az alapeljárás alperese elutasította a Viva Telecom Bulgaria által e határozattal szemben benyújtott panaszt.

29 A 2017. október 16-i határozat jogszerűségének vitatása iránt az e társaság által benyújtott keresetet elbíráló Administrativen sad Sofia grad (szófiai közigazgatási bíróság, Bulgária) 2019. március 29-i ítéletével elutasította e keresetet, és megállapította, hogy a szóban forgó kölcsön e társaság pénzügyi eszköze, amely társaság a kamatok meg nem fizetése révén nyereségre tett szert, míg a hitelező a kamatok beszedésének elmaradása következtében gazdasági veszteséget szenvedett el. E bíróság szerint a kölcsönvett összeget az adós kölcsönszerződésben meghatározott bizonyos pénzügyi kötelezettségeinek visszafizetésére használták fel, és így az nem képezte a saját tőke részét.

30 A Viva Telecom Bulgaria felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Varhoven administrativen sadhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) ezen ítélet hatályon kívül helyezése iránt.

31 E felülvizsgálati kérelem alátámasztása érdekében e társaság arra hivatkozott, hogy a forrásadót fiktív kamatjövedelmekre vetették ki anélkül, hogy figyelembe vették volna a kamatmentes kölcsön nyújtásához fűződő üzleti érdek bizonyított fennállását. Azt állítja továbbá, hogy nem volt módja az alapügyben szóban forgó kölcsön kamatainak kifizetésére, és hogy az e kölcsönre vonatkozó megállapodás megkötésének időpontjában az InterV Investment volt az egyetlen tőketulajdonos. Úgy véli továbbá, hogy a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, mivel nem teszi lehetővé a kamatmentes kölcsönügyletben részt vevő felek számára, hogy bizonyítsák a kölcsön nyújtásához fűződő érvényes üzleti megfontolások fennállását.

32 Másodlagosan a Viva Telecom Bulgaria arra hivatkozik, hogy mivel a Bolgár Köztársaság élt a 2003/49 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt lehetőséggel, amely révén a tagállamok kizárhatják ezen irányelv hatálya alól az olyan kölcsönök után járó kamatokat, amelyeket adózási szempontból tőkeinstrumentumból származó jövedelemként kezelnek, az ilyen típusú jövedelmekre a 2011/96 irányelvet kell alkalmazni. Márpedig ezen irányelv 5. cikke értelmében azon felosztott nyereség, amelyet a belföldi illetőségű leányvállalat juttat a külföldi

illetőségű anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól. Azt is hozzáteszi, hogy a szóban forgó kölcsön a 2008/7 irányelv 3. cikkének h)–j) pontja értelmében vett tőke-hozzájárulásnak minősül, amelyre ezen irányelv 5. cikkének megfelelően semmilyen közvetett adót nem lehet kivetni.

33 A Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) először is azt kérdezi, hogy a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja összhangban van-e az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésében és az EUSZ 12. cikk b) pontjában foglalt arányosság elvével, valamint a Charta 47. cikkében biztosított hatékony jogorvoslathoz való joggal. E nemzeti rendelkezés ugyanis az adókikerülés megdönthetetlen vélelmét írja elő a kölcsön kamatmentes nyújtása esetén, akár kapcsolt személyek között, akár nem, anélkül hogy a hitelező vagy az adós megdönthetné ezt a vélelmet. Márpedig a kapcsolt társaságok esetében az érintett csoport érdekeire vonatkozó gazdasági megfontolások indokolhatják az ilyen kölcsönügylet megkötését.

34 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság a 2003/49 és a 2011/96 irányelv hatályára kérdez rá. Ugyanis a 2003/49 irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának megfelelően, amelyet a Bolgár Köztársaság 2015. január 1. előtt a ZKPO 200a. cikkének (1) bekezdése és (5) bekezdésének 4. pontja, ezen időpontot követően pedig a ZKPO 195. cikke (6) bekezdésének 3. pontja és (11) bekezdésének 4. pontja révén ültetett át, a forrás szerinti tagállam nem köteles biztosítani ezen irányelv előnyeit olyan követelésekből származó kifizetések esetében, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes. Következésképpen felmerül a kérdés, hogy az ilyen kifizetéseket nyereségfelosztásnak kell-e tekinteni, amelyet – mivel azt a belföldi illetőségű leányvállalat a külföldi illetőségű anyavállalatának teljesített – a 2011/96 irányelv 1. és 5. cikke alapján mentesíteni kellene-e a forrásadó alól.

35 Harmadszor e bíróság arra keresi a választ, hogy a kölcsönnek a belföldi illetőségű társaság részére olyan külföldi illetőségű társaság által történő nyújtását, amely 2010. január 1-jétől a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja, valamint a ZKPO 195. cikke alapján forrásadóztatás alá tartozik, a 2008/7 irányelv 3. cikke h)–j) pontja értelmében vett tőke-hozzájárulásnak kell-e tekinteni, amely következésképpen ezen irányelv rendelkezéseinek, különösen pedig ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdése a) és b) pontjának, 7. cikke (1) bekezdésének és 8. cikkének hatálya alá kell tartoznia.

36 Negyedszer és utolsósorban az említett bíróság arra keresi a választ, hogy milyen hatással vannak a csatlakozási jegyzőkönyvben és a csatlakozási okmányban foglalt átmeneti intézkedések, amelyek rendelkezései az előbbiek VI. melléklete 6. szakaszának 3. pontjában foglaltan előírják, hogy a Bolgár Köztársaság jogosult volt arra, hogy 2014. december 31-ig ne alkalmazza a 2003/49 irányelv 1. cikkét, pontosítva, hogy ezen átmeneti időszak alatt a többek között a valamely másik tagállambeli társult vállalkozás számára teljesített kamatfizetést terhelő adó mértéke a 2010. december 31. és 2014. december 31. közötti időszakban nem haladhatja meg az 5%-ot. A ZKPO 200. cikke (2) bekezdésének, valamint 200a. cikke (1) bekezdésének és (5) bekezdése 4. pontjának a 2014-ben hatályos változata ugyanis ellentétes e rendelkezésekkel, mivel 10%-os forrásadót ír elő.

37 E körülmények között a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EUSZ] 5. cikk (4) bekezdése és az EUSZ 12. cikk b) pontja szerinti arányosság elvével, valamint [a Charta] 47. cikke szerinti, bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz való joggal [a ZKPO] 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontjában foglaltakhoz hasonló nemzeti szabályozás?

2) A [2003/49] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti kamatfizetések esetében olyan nyereségfelosztásról van-e szó, amelyre alkalmazandó a [2011/96] irányelv 5. cikke?

3) Alkalmazandó-e a [2011/96] irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjában, (3) bekezdésében és 5. cikkében foglalt szabályozás a [2003/49] irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá tartozó, a szerződéskötést követő 60 év elteltével esedékessé váló kamatmentes kölcsönből származó kifizetésekre?

4) Ellentétes-e az [EUMSZ] 49. cikkel és az EUMSZ 63. cikk (1) és (2) bekezdésével, a [2011/96] irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, (3) bekezdésével és 5. cikkével, valamint a [2003/49] irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontjával a ZKPO 2011. január 1-jétől 2015. január 1-jéig hatályos változata 195. cikkének (1) bekezdésében, 200. cikkének (2) bekezdésében és a (hatályon kívül helyezett) ZKPO 2011. január 1-jétől 2015. január 1 -jéig hatályos változatának 200a. cikkének (1) bekezdésében és (5) bekezdésének 4. pontjában és a ZKPO 2015. január 1-jét követően hatályos változata 195. cikkének (1) bekezdésében, (6) bekezdésének 3. pontjában és (11) bekezdésének 4. pontjában foglaltakhoz hasonló nemzeti szabályozás[?] [Továbbá ellentétes-e velük] az olyan adóztatási gyakorlat, amely szerint a forrásadó hatálya alá tartoznak az olyan kamatmentes kölcsönből származó meg nem fizetett kamatok, amelyet a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat nyújtott a belföldi illetőségű leányvállalat részére, és amely a 2013. november 22-ét követő 60 év elteltével válik esedékessé?

5) Ellentétes-e a [2008/7] irányelv 3. cikkének h)–j) pontjával, 5. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontjával, 7. cikkének (1) bekezdésével és 8. cikkével a ZKPO 16. cikkének (1) bekezdésében és (2) bekezdésének 3. pontjában és 195. cikkének (1) bekezdésében foglaltakhoz hasonló, arra vonatkozó nemzeti szabályozás, hogy forrásadót vetnek ki az olyan kamatmentes kölcsönön alapuló fiktív kamatjövedelmekre, amelyet egy másik tagállamban székhellyel rendelkező olyan társaság nyújt egy belföldi illetőségű társaság részére, amely az adós társaság tőkéjének kizárólagos tulajdonosa?

6) Sérti-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét a [2003/49] irányelvnek 2011-ben – a [csatlakozási] okmány […] VI. melléklete „Adózás” szakaszának 3. pontjában meghatározott átmeneti időszak letelte előtt – a ZKPO 200. cikkének (2) bekezdésében, valamint 200a. cikkének (1) bekezdésében és (5) bekezdésének 4. pontjában olyan módon történő átültetése, hogy a [csatlakozási] okmányban és jegyzőkönyvben előírt 5%-os maximális adómérték helyett 10%-os adómértéket állapítottak meg?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

38 Hat kérdésével, amelyek részben átfedik egymást, az előterjesztő bíróság lényegében egyrészt a másodlagos uniós jognak a 2003/49 irányelvből (második, harmadik és hatodik kérdés), a 2011/96 irányelvből (második és negyedik kérdés), illetve a 2008/7 irányelvből (ötödik kérdés) eredő értelmezését, másrészt pedig az elsődleges uniós jognak az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkből (negyedik kérdés), az EUSZ 5. cikk (4) bekezdéséből és az EUSZ 12. cikk b) pontjából, valamint a Charta 47. cikkéből (első kérdés) eredő értelmezését kéri.

Az elfogadhatóságról

39 Az alapeljárás alperese úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második, harmadik és negyedik kérdés elfogadhatatlan. E kérdések ugyanis olyan uniós jogi rendelkezésekre vonatkoznak, nevezetesen a 2003/49 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontjára, valamint a 2011/96 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjára és (3) bekezdésére, valamint 5. cikkére, amelyek világosak. Ezenkívül e rendelkezések semmilyen kapcsolatban nem állnak az adóhatóság által az alapügyben szóban forgó határozatban elvégzett jogi minősítéssel. E határozat ugyanis a forrásadót nem a 2011/96 irányelv értelmében vett osztalékfizetés vagy nyereség, hanem a kamatmentes kölcsönügylet megkötése miatti adókikerülés fennállása jogcímén veti ki. Egyébiránt a ZKPO 200a. cikke (3) bekezdésének 4. pontja, amely 2011. január 1-jétől a ZKPO 200a. cikke (5) bekezdésének 4. pontja lett, a 2003/49 irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontja helyes átültetésének minősül.

40 A bolgár kormány a maga részéről úgy véli, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdés elfogadhatatlan, mivel nincs összefüggésben az alapeljárás körülményeivel. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat ugyanis nem jelöli meg, hogy a 2003/49 és 2011/96 irányelv értelmezése mennyiben hasznos e jogvita eldöntéséhez.

41 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy kizárólag az alapeljárásban eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult mérlegelni – az ügy sajátosságaira figyelemmel – egyrészt az előzetes döntéshozatal szükségességét annak érdekében, hogy döntését meghozhassa, másrészt azt, hogy a Bíróság számára feltett kérdések relevánsak-e. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések valamely uniós jogi rendelkezés értelmezésére vagy érvényességére vonatkoznak, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni. Ebből következik, hogy a nemzeti bíróságok által előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, ha nyilvánvaló, hogy a kért értelmezés nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az említett kérdésekre hasznos választ adjon (2020. július 16-i Facebook Ireland és Schrems ítélet, C-311/18, EU:C:2020:559, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42 A jelen ügyben először is hangsúlyozni kell a 2003/49 és a 2011/96 irányelv második, harmadik és negyedik kérdés tárgyát képező rendelkezéseinek egyértelműségére alapított állítást illetően, hogy egyáltalán nem tilos a nemzeti bíróság számára, hogy előzetes döntéshozatal céljából olyan kérdéseket terjesszen a Bíróság elé, amelyek megválaszolása az alapeljárásban részt vevő egyik fél véleménye szerint nem enged teret semmilyen észszerű kétségnek. Így, még azt feltételezve is,

hogy ez a helyzet áll fenn, az ilyen kérdéseket tartalmazó előzetes döntéshozatal iránti kérelem nem válik elfogadhatatlanná (2021. október 14-i Viesgo Infraestructuras Energéticas ítélet, C-683/19, EU:C:2021:847, 26. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló iratanyag egyik eleme sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy a 2003/49 és 2011/96 irányelv kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve elméleti jellegű, mivel az alapügyben szóban forgó határozat nem alkalmazta az ezen irányelvekben foglalt rendelkezéseket, vagy hogy a nemzeti jog összeegyeztethető azokkal. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság a megkövetelt egyértelműséggel kifejtette azokat az okokat, amelyek miatt úgy véli, hogy az uniós jog e rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó második, harmadik és negyedik kérdésre adandó válasz szükséges az alapjogvita megoldásához, mivel az e határozatban kivetett forrásadó e bíróság szerint sértheti az említett irányelveket.

44 Ebből következik, hogy a második, harmadik és negyedik kérdés elfogadható.

Az ügy érdeméről

45 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint, ha valamely területet uniós szinten kimerítő jelleggel szabályoztak, minden e területre vonatkozó nemzeti intézkedést e harmonizációs intézkedés rendelkezései, nem pedig az elsődleges jog alapján kell megítélni (2018. december 6-i FENS ítélet, C-305/17, EU:C:2018:986, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Ennélfogva mindenekelőtt az előterjesztő bíróság által feltett kérdéseket kell megvizsgálni annyiban, amennyiben azok a 2003/49, a 2011/96 és a 2008/7 irányelv értelmezésére vonatkoznak, majd kimerítő harmonizáció hiányában e kérdéseket annyiban, amennyiben egyrészt az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkre, másrészt pedig az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésére és az EUSZ 12. cikk b) pontjára, valamint a Charta 47. cikkére vonatkoznak.

A 2003/49, 2011/96 és 2008/7 irányelv értelmezéséről

47 Kérdéseivel az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2003/49 irányelv 1. cikkének az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontjával, valamint a csatlakozási jegyzőkönyv és a csatlakozási okmány VI. melléklete 6. szakaszának 3. pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdését, a 2011/96 irányelv 5. cikkét, valamint a 2008/7 irányelv 3. és 5. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó formájában történő adóztatását, amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére.

– *A 2003/49 irányelvről*

48 Amint az a (2)–(4) preambulumbekezdéséből következik, a 2003/49 irányelv a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések kettős adóztatásának kiküszöbölésére, és arra irányul, hogy e kifizetésekre egyetlen tagállamban egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon azzal, hogy valamennyi adó eltörlése a felmerülésük szerinti tagállamban a legmegfelelőbb módja annak, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot

lehessen biztosítani a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteknek (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

49 A 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében meghatározott hatálya ezért a forrásuk szerinti tagállamban felmerülő kamat- és jogdíjfizetések adómentességére terjed ki, amennyiben azok haszonhúzója más tagállamban letelepedett társaság vagy valamely tagállam társaságának más tagállamban lévő állandó telephelye (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 86. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

50 Ebből a szempontból ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdése többek között azt írja elő, hogy a kamatfizetések mentesek mindenfajta forrásadó alól a forrás szerinti tagállamban, amennyiben a kamat haszonhúzója egy másik tagállam társasága.

51 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy mivel ezen irányelv 2. cikkének a) pontja az említett kamatokat „mindenféle követelésből származó jövedelemként” határozza meg, kizárólag a haszonhúzó kaphat ilyen követelésekből származó jövedelemnek minősülő kamatokat (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

52 Következésképpen a „kamat haszonhúzójának” az említett irányelv értelmében vett fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az olyan szervezetet jelöl, amely gazdaságilag „ténylegesen” részesül a „neki fizetett kamatokból”, és amelynek ezért lehetősége van arra, hogy szabadon döntsön azok felhasználásáról (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 88., 89. és 122. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 E fogalmat tehát nem technikai értelemben kell értelmezni (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 92. pont).

54 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 58. pontjában rámutatott, amikor az adóhatóság kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatokat állapít meg, és adót szab ki azokra, a hitelező nem kap kamatot, tehát nem tekinthető a jelen ítélet 51. pontjában ismertetett ítélkezési gyakorlat értelmében vett „haszonhúzónak”.

55 Ebből következik, hogy az adóhatóság által megállapított olyan fiktív kamatok, mint amelyekről az alapügyben szó van, nem tekinthetők a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése és 2. cikkének a) pontja értelmében vett kamatfizetésnek, mivel konkrétan egyetlen kifizetésre sem került sor.

56 Ugyanezen okból az ilyen kamatok nem tartozhatnak ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá sem, mivel e rendelkezés a követelésekből eredő olyan „kifizetésekre” vonatkozik, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes.

57 Következésképpen a 2003/49 irányelv nem alkalmazandó az olyan nemzeti szabályozásra, mint amelyről az alapügyben szó van.

58 E körülmények között nem szükséges határozni az ezen irányelvnek a Bulgáriában történő alkalmazására vonatkozó, a csatlakozási jegyzőkönyv és a csatlakozási okmány VI. melléklete 6. szakaszának 3. pontjában foglalt átmeneti rendelkezések értelmezéséről.

– *A 2011/96 irányelvről*

59 A 2011/96 irányelv célja a (3)–(6) preambulumbekezdésének megfelelően a leányvállalatok által anyavállalataik részére kifizetett osztalékok és egyéb nyereségek forrásadó alóli mentesítése és e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatásának elkerülése a társaságok uniós szintű csoportosulásának megkönnyítése érdekében (2020. április 2-i GVC Services [Bulgaria] ítélet, C-458/18, EU:C:2020:266, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60 Ezen irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása (2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

61 E célból az említett irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja előírja, hogy az irányelvet a leányvállalat által az anyavállalata részére határokon átnyúló viszonyban felosztott nyereségre kell alkalmazni, ugyanezen irányelv 5. cikke a pedig annak forrásadó alóli mentességét írja elő.

62 E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a társaság illetősége szerinti tagállam jogszerűen tekintheti nyereségfelosztásnak a társaság által a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalatának fizetett kamatokat, ha e kamatok összege meghaladja azt az összeget, amelyet a szokásos piaci feltételek mellett fizetnének (lásd ebben az értelemben: 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet, C-524/04, EU:C:2007:161, 87–89. pont).

63 Ezzel szemben a belföldi illetőségű társaság tekintetében illetékes adóhatóság által az e társaság és a külföldi illetőségű anyavállalata között létrejött kamatmentes kölcsön tekintetében megállapított fiktív kamatok nem tekinthetők felosztott nyereségnek, mivel ilyen esetben e társaságok között semmilyen tényleges kamatfizetésre nem kerül sor.

64 A 2011/96 irányelv tehát nem alkalmazandó az olyan nemzeti szabályozásra, mint amelyről az alapügyben szó van.

– *A 2008/7 irányelvről*

65 Amint arra a Bíróság már több alkalommal rámutatott, a 2008/7 irányelv kimerítően harmonizálta azokat az eseteket, amelyekben a tagállamok közvetett adót vethetnek ki a tőkefelhalmozásra (2017. október 19-i Air Berlin ítélet, C-573/16, EU:C:2017:772, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

66 E harmonizáció célja tehát az, hogy lehetőség szerint kiküszöbölhetőek legyenek az olyan tényezők, amelyek torzíthatják a versenyfeltételeket, illetve megakadályozhatják a tőke szabad mozgását, és ezáltal biztosítsák a belső piac megfelelő működését (lásd ebben az értelemben: 2015. április 22-i Drukarnia Multipress ítélet, C-357/13, EU:C:2015:253, 31. pont).

67 E célból ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a tőketársaságokat a tőke-hozzájárulásokra kivetett mindenfajta közvetett adó alól.

68 Így az említett irányelv 3. cikkének h) pontja a „tőke-hozzájárulást” úgy határozza meg, hogy az a tőkeegyesítő társaság vagyonnövekedése olyan tagi szolgáltatás révén, amely nem jár együtt a társaság tőkéjének növelésével, de amely megnövelheti a társasági részesedés értékét.

69 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a kamatmentes kölcsön nyújtása az e rendelkezés értelmében vett tőke-hozzájárulásnak minősülhet, mivel az ilyen kölcsön lehetővé teszi az adós társaság számára, hogy anélkül rendelkezzen tőkével, hogy viselnie kellene annak költségét, és az ebből eredő kamatmegtakarítás a társaság vagyonának növekedéséhez vezet, lehetővé téve az említett társaság számára, hogy elkerülje azt a költséget, amelyet viselnie kellett volna, e kiadás megtakarítása révén pedig az ilyen kölcsönből származó előny hozzájárul a gazdasági potenciáljának erősítéséhez, és ezért úgy kell tekinteni, hogy az növelni képes a kedvezményezett társaságban meglévő részesedések értékét (2002. szeptember 17-i Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken ítélet, C-392/00, EU:C:2002:500, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Ugyanakkor magának a 2008/7 irányelvnek a címe és 5. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövege szerint ezen irányelv kizárólag azt tiltja meg a tagállamok számára, hogy a tőke-hozzájárulásokat „közvetett adóval” sújtsák. Különösen, amint azt a Bíróság már hangsúlyozta, az említett irányelv nem vonatkozik a közvetlen adókra, amelyek – mint a társasági jövedelemadó – főszabály szerint az uniós jog tiszteletben tartása mellett a tagállamok hatáskörébe tartoznak (1996. szeptember 26-i Frederiksen-ítélet, C-287/94, EU:C:1996:354, 21. pont; 2001. január 18-i P. P. Handelsgesellschaft ítélet, C-113/99, EU:C:2001:32, 24. pont).

71 Ennélfogva a 2008/7 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) pontja nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy a tőke-hozzájárulásokat bármilyen formában mentesítsék a közvetlen adóztatás alól.

72 Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 168. pontjában rámutatott, az alapügyben szóban forgó forrásadót közvetlen adónak kell tekinteni.

73 Ezen adó esetében ugyanis, amely a társasági adóra vonatkozó nemzeti jogszabályok alkalmazásából ered, az adóztatandó tényállás és az adóalap az a jövedelem, amelyet a külföldi illetőségű anyavállalatnak piaci feltételek mellett kellett volna elérnie. Ennyiben az a közvetlen jövedelemadóval mutat hasonlóságot (lásd analógia útján: 2001. január 18-i P. P. Handelsgesellschaft ítélet, C-113/99, EU:C:2001:32, 26. pont; 2005. március 10-i Optiver és társai ítélet, C-22/03, EU:C:2005:143, 33. pont).

74 Ennélfogva a 2008/7 irányelv nem alkalmazandó az olyan nemzeti szabályozásra, mint amelyről az alapügyben szó van.

– A 2003/49, 2011/96 és 2008/7 irányelv értelmezésére vonatkozó kérdésekre adandó válasz

75 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ kell adni, hogy a 2003/49 irányelv 1. cikkének az ezen irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdését, a 2011/96 irányelv 5. cikkét, valamint a 2008/7 irányelv 3. és 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó formájában történő adóztatását,

amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére.

Az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek, az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésének és az EUSZ 12. cikk b) pontjának, valamint a Charta 47. cikkének értelmezéséről

76 Kérdéseivel az előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egyrészt az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikket, másrészt az EUSZ 5. cikk (4) bekezdését és az EUSZ 12. cikk b) pontját, valamint a Charta 47. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó formájában történő adóztatását, amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére, ha a forrásadó az említett kamatok bruttó összegére vonatkozik, anélkül hogy ebben a szakaszban le lehetne vonni az e kölcsönhöz kapcsolódó költségeket azzal, hogy az említett forrásadó újraszámításához és az esetleges visszatérítéshez az erre irányuló kérelem utólagos benyújtása szükséges.

– *Az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikkről*

77 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság egyaránt hivatkozik az EUMSZ 49. cikkben szereplő letelepedési szabadságra és az EUMSZ 63. cikkben szereplő szabad tőkemozgásra, előzetesen meg kell határozni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti jogszabály e két szabadság közül melyiket érintheti.

78 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a szóban forgó szabályozás tárgyát kell figyelembe venni (2015. június 10-i X ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

79 Így a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti szabályozás, amely kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét (2015. június 10-i X ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

80 Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2015. június 10-i X ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

81 Ami az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást illeti, a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében maga is jelzi, hogy a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja mind a kapcsolt, mind pedig a nem kapcsolt társaságok között létrejött kamatmentes kölcsönökre alkalmazandó, tehát függetlenül attól a lehetőségtől, amellyel a társaság rendelkezik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon egy másik társaság döntéseire és tevékenységére, amit végeredményben e cikk (1) bekezdésének szövege is alátámaszt, amely kifejezetten a nem kapcsolt társaságokra vonatkozik.

82 Ilyen esetben az alapeljárás azon ténybeli elemei, amelyekből kitűnik, hogy a hitelező társaság a releváns tényállás idején az adós társaság kizárólagos részvényese volt, irrelevánsak annak meghatározása szempontjából, hogy az e jogvita tárgyát képező helyzet az egyik vagy a másik alapvető szabadság körébe tartozik-e (lásd ebben az értelemben: 2015. június 10-i X ítélet, C-686/13, EU:C:2015:375, 22. és 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

83 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás már a tárgya miatt is döntően az EUMSZ 63. cikkben szereplő szabad tőkemozgás körébe tartozik (lásd ebben az értelemben: 2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 158. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 E körülmények között, még azt feltételezve is, hogy e nemzeti szabályozás korlátozó hatást gyakorol a letelepedés szabadságára, e hatás a szabad tőkemozgás esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és ennélfogva nem indokolja e szabályozásnak az EUMSZ 49. cikk szempontjából történő önálló vizsgálatát (2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélet, C-182/08, EU:C:2009:559, 51. pont).

85 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az említett nemzeti szabályozás megvalósítja-e a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozását, igenlő válasz esetén pedig azt, hogy e korlátozás igazolható-e ezen rendelkezésre tekintettel.

86 Először is, ami a korlátozás fennállását illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése tiltja azokat az intézkedéseket, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat (2020. április 30-i Société Générale ítélet, C-565/18, EU:C:2020:318, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 E tekintetben, még azt feltételezve is, hogy a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja – amely a nemzeti jog értelmezésének körébe tartozik – megdönthetetlen vélelmet állít fel az adókikerülésre vonatkozóan, anélkül hogy lehetővé tenné az érintettek számára, hogy – különösen bírósági eljárás keretében – benyújthassák a kamatmentes kölcsönügyletek megkötését igazoló esetleges kereskedelmi okokra vonatkozó bizonyítékokat, meg kell állapítani, hogy e szabály ugyanúgy alkalmazandó minden kamatmentes kölcsönre, függetlenül attól, hogy azok külföldi illetőségű társaságokat érintenek-e, vagy sem. Következésképpen e szabály tekintetében e rendelkezés nem foglalja magában a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozó korlátozását.

88 Ezzel szemben a Bíróság már kimondta, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján valamely külföldi illetőségű társaság valamely belföldi illetőségű társaság által levont forrásadón keresztül adófizetésre köteles azon kamatok után, amelyeket utóbbi társaság a számára fizet, anélkül hogy lehetőség lenne az olyan költségek levonására, mint a kamatköltségek, amelyek közvetlenül kapcsolódnak a szóban forgó kölcsönnyújtási tevékenységhez, miközben az ilyen adólevonási lehetőség biztosítva van azon belföldi illetőségű társaságok számára, amelyek más belföldi illetőségű társaságtól kapnak kamatokat, a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítja meg (2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 175. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 Márpedig a jelen esetben, noha ugyanazon 10%-os adókulcs alkalmazandó függetlenül attól, hogy a kamatmentes kölcsön kizárólag belföldi illetőségű társaságokat vagy külföldi illetőségű társaságokat is érint, a belföldi illetőségű társaságok a szóban forgó adót a társasági

adókötelezettség keretében a fiktív kamatjövedelmük nettó összege után fizetik, a kölcsön nyújtásához közvetlenül kapcsolódó költségek levonása után, míg a ZKPO 195. cikkének (1) és (2) bekezdése, valamint 199. cikke értelmében a külföldi illetőségű társaságok a fiktív kamatjövedelmük bruttó összege után forrásadó-kötelesek, anélkül hogy ebben a szakaszban lehetőség lenne az ilyen költségek levonására.

90 Kétségtelen, hogy a ZKPO 202a. cikke értelmében e külföldi illetőségű társaságok kérelmet nyújthatnak be a forrásadó beszedésének évét követő évben annak érdekében, hogy ezt az adót oly módon számítsák újra, hogy az megfeleljen annak az adónak, amelyet egy belföldi illetőségű társaságnak kellett volna fizetnie. E visszaigénylési eljárás lehetővé teszi egyrészt számukra, hogy levonják a szóban forgó kölcsöntevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségeket, másrészt pedig azt, hogy esetlegesen visszatérítsék számukra a forrásadótöbbletet, sőt veszteséges helyzet esetén mentesítsék őket ezen adó alól.

91 Mindazonáltal igaz, hogy míg a belföldi illetőségű társaság a fiktív kamatjövedelmeihez közvetlenül kapcsolódó költségeket levonhatja annak érdekében, hogy az adóhatóság által beszedett adóösszeg azonnal megfeleljen a fizetendő adó pontos összegének, a külföldi illetőségű társaság az említett visszaigénylési eljárás keretében csak egy későbbi szakaszban, kérelem benyújtásával kérheti az ilyen figyelembevételt, miután a fiktív kamatai bruttó összege alapján számított forrásadót megfizette.

92 Ebből következik, hogy a külföldi illetőségű társaság adójogi helyzetének rendezésére szükségszerűen később kerül sor azon időponthoz képest, amikor a belföldi illetőségű társaságnak az adóbevallás benyújtását követően a fiktív kamatai nettó összege utáni adót meg kell fizetnie.

93 Így a jelen esetben nem vitatott, hogy ha az alapügyben szóban forgó kölcsönt nyújtó társaság belföldi illetőségű társaság lett volna, abban az esetben, ha a pénzügyi helyzete veszteséges lett volna, nem kellett volna adót fizetnie az e kölcsönre vonatkozó fiktív kamatok után, és ezért azonnal mentesült volna ezen adó megfizetése alól, anélkül hogy utólag köteles lett volna annak utólagos újraszámítását kérni.

94 Meg kell állapítani, hogy az ilyen eltérő bánásmód előnyt biztosíthat a belföldi illetőségű társaságoknak, mivel legalábbis likviditási előnnyel jár számukra a külföldi illetőségű társaságokhoz képest (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 28–34. pont).

95 Következésképpen az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

96 Ennélfogva másodszor azt kell megvizsgálni, hogy az ilyen korlátozás az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdésére tekintettel objektív módon igazoltnak tekinthető-e.

97 E rendelkezésekből következik, hogy a tagállamok a nemzeti szabályozásukban különbséget tehetnek a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között, amennyiben ez a különbségtétel nem szolgál a szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül (2021. március 18-i Autoridade Tributária e Aduaneira [Az ingatlanból származó tőkenyereséget terhelő adó] ítélet, C-388/19, EU:C:2021:212, 34. pont).

98 Különbséget kell tehát tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett eltérő bánásmód és az e cikk (3) bekezdése alapján tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd ebben az értelemben: 2021. március 18-i Autoridade Tributária e Aduaneira [Az ingatlanból származó tőkenyereséget terhelő adó] ítélet, C-388/19, EU:C:2021:212, 35. pont).

99 Ami először is az alapügy tárgyát képező helyzetek összehasonlíthatóságát illeti, az alapeljárás alperese írásbeli észrevételeiben és a bolgár kormány a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy az eltérő bánásmódot igazolja az a tény, hogy a külföldi illetőségű társaság és a belföldi illetőségű társaság a társasági adó szempontjából objektíve eltérő helyzetben van, mivel az utóbbi társaságtól eltérően az előbbi társaság nem ér el olyan pénzügyi, számviteli és adózási eredményt, amely lehetővé tenné azt, hogy Bulgáriában ezen adó hatálya alá vonják.

100 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók esetében a belföldi, illetve külföldi illetőséggel rendelkező személyek helyzete főszabály szerint nem hasonlítható össze (1995. február 14-i Schumacker ítélet, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. pont).

101 Mindazonáltal a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy attól kezdve, hogy valamely állam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illetőségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőségű adóalanyoknak fizetett jövedelmekre is, az említett külföldi illetőségű adóalanyok helyzete hasonlóvá válik a belföldi illetőségű adóalanyok helyzetéhez (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 47. pont).

102 Különösen a valamely tagállamban adóköteles jövedelmet eredményező tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségeknek a jövedelemadó-számítás céljából történő meghatározását illetően a Bíróság már kimondta, hogy a belföldi illetőségű adóalanyok és a külföldi illetőségű adóalanyok összehasonlítható helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben: 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia ítélet, C-641/17, EU:C:2019:960, 74. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

103 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bolgár Köztársaság az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozással úgy döntött, hogy gyakorolja adóztatási joghatóságát a belföldi illetőségű adós társaságok és a külföldi illetőségű hitelező társaságok között létrejött kamatmentes kölcsönökkel kapcsolatban, következésképpen a külföldi illetőségű társaságokat az e kölcsönökhöz közvetlenül kapcsolódó költségeket illetően úgy kell tekinteni, hogy a belföldi illetőségű társaságokkal összehasonlítható helyzetben vannak.

104 Igaz ugyan, hogy a Bíróság a 2008. december 22-i Truck Center ítéletben (C-282/07, EU:C:2008:762) megállapította, hogy az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy körülményei között az adóalany illetősége szerint eltérő adóztatási technikák alkalmazásában álló eltérő bánásmód egymással objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, így ezen eltérő bánásmód, amely ráadásul nem biztosít szükségszerűen előnyt a belföldi illetőségű kedvezményezettek számára, konkrétan nem minősül a szabad tőkemozgás korlátozásának (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i Truck Center ítélet, C-282/07, EU:C:2008:762, 41. és 49–51. pont; lásd még ebben az értelemben: 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 70. pont).

105 Mindazonáltal a jelen ügyben a 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762) alapjául szolgáló ügytől eltérően a kamatmentes kölcsönt nyújtó belföldi illetőségű társaságok, amint az a jelen ítélet 94. pontjából kitűnik, az ilyen kölcsönt nyújtó külföldi illetőségű társaságokhoz képest likviditási előnyhöz jutnak, amely azon eltérő időpontból ered, amikor az e kölcsönhöz közvetlenül kapcsolódó költségek levonása a részükről elvégezhető.

106 Márpedig, amint az a jelen ítélet 91–93. pontjából kitűnik, e kedvezmény terjedelmét az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által annak érdekében bevezetett visszaigénylési eljárás időtartama határozza meg, hogy a külföldi illetőségű társaságok kérni tudják a kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatok bruttó összegére kivetett forrásadó újraszámítását annak érdekében, hogy e forrásadó megfeleljen azon társasági adó összegének, amelyet az ilyen kölcsönt nyújtó belföldi illetőségű társaság fizetett volna.

107 E körülmények között nem tekinthető úgy, hogy az eltérő bánásmód a kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatok adóztatásában aszerint, hogy e kölcsönt belföldi illetőségű vagy külföldi illetőségű társaság nyújtja-e, az adóbeszedés módjaira korlátozódik (lásd analógia útján: 2019. február 26-i N Luxembourg 1 és társai ítélet, C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16, EU:C:2019:134, 164. és 165. pont; 2019. november 13-i College Pension Plan of British Columbia ítélet, C-641/17, EU:C:2019:960, 71–73. pont).

108 Következésképpen ez az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve összehasonlíthatók.

109 Ennélfogva másodszor azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás igazolható-e a jelen ügyben az egyes érdekeltek által hivatkozott indokokkal.

110 E tekintetben az alapeljárás alperese arra hivatkozik, hogy a területiség elvének megfelelően a tagállamok jogosultak a területükön keletkezett jövedelmek adóztatására annak érdekében, hogy biztosítsák az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztását. Így különösen, az Unió által elfogadott harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek az adóztatási joghatóságuk megosztására vonatkozó szempontok meghatározására. A bolgár kormány hangsúlyozza, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás célja az adókikerülés elleni küzdelem.

111 Meg kell tehát állapítani, hogy ez az érvelés lényegében arra irányul, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, valamint – az adókikerülés megelőzése érdekében – az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességével igazolja, amint az magából a ZKPO 16. cikkének szövegéből kitűnik.

112 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tőke szabad mozgását korlátozó intézkedésnek csak akkor lehet helyt adni, ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja, és megfelel az arányosság elvének, ami azt jelenti, hogy alkalmas az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (2019. május 21-i Bizottság kontra Magyarország [Mezőgazdasági földterületeken létesített haszonélvezeti jog] ítélet, C-235/17, EU:C:2019:432, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül, amely igazolhatja az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását, amelyek között szerepel a tőke szabad mozgása, mind az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása fenntartásának szükségessége, mind pedig az adókikerülés elleni küzdelem (2017. március 8-i Euro Park Service ítélet, C-14/16, EU:C:2017:177, 65. pont). Ugyanez vonatkozik az adóbeszedés hatékonysága biztosításának szükségességére is (lásd ebben az értelemben: 2020. április 30-i Société Générale ítélet, C-565/18, EU:C:2020:318, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

114 Azzal kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmas-e ezen célok megvalósítására, emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége csak abban az esetben igazolhatja az eltérő bánásmódot, ha a vizsgált rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélet, C-382/16, EU:C:2018:366, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

115 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a forrásadóra vonatkozó eljárás jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívül letelepedett adóalany jövedelme adójogi bánásmódjának biztosítására (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 68. pont).

116 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, amennyiben forrásadót ír elő a külföldi illetőségű társaságok által belföldi illetőségű társaságoknak nyújtott kamatmentes kölcsönökre vonatkozó fiktív kamatok után, lehetővé teszi az illetőség szerinti tagállam számára, hogy a területén végzett tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolja adóztatási joghatóságát, mivel meg kívánja akadályozni, hogy az ilyen kölcsönök nyújtásának ne más célja legyen, mint a belföldön folytatott tevékenységekből származó jövedelmek után rendes körülmények között fizetendő adó elkerülése.

117 Az ilyen szabályozást tehát úgy kell tekinteni, mint amely alkalmas az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására és – az adókikerülés megelőzése érdekében – az adóbeszedés hatékonyságának biztosítására.

118 Ami azt a kérdést illeti, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás nem lépi-e túl az e célok eléréséhez szükséges mértéket, a Viva Telecom Bulgaria a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy a ZKPO 202a. cikkében előírt visszaigénylési eljárás időtartama túlzott, mivel a külföldi illetőségű társaság által nyújtott kamatmentes kölcsönre vonatkozó fiktív kamatok után a belföldi illetőségű társaság által fizetett forrásadó többletének esetleges visszatérítése csak három év eltelte után lehetséges.

119 Mindazonáltal, a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálatra is figyelemmel, az alapeljárás alperese által e tárgyaláson adott magyarázatokból kitűnik, hogy az ilyen visszatérítésre főszabály szerint a kérelem benyújtásától számított 30 napon belül kerül sor, és az eljárás időtartama csak kivételes esetben érheti el a három évet. Ezenkívül a bolgár kormány a tárgyaláson jelezte – aminek vizsgálata szintén e bíróság feladata –, hogy a nemzeti központi adóhatóságnak kamatot kell fizetnie az adóbevallás benyújtását követő harmincadik naptól esedékes összegek után.

120 Úgy tűnik, e vizsgálatok függvényében, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a visszaigénylési eljárás időtartamára tekintettel nem lépi túl az általa követett célok eléréséhez szükséges mértéket.

121 E körülmények között úgy tűnik, hogy e nemzeti szabályozás igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának fenntartására és – az adókikerülés megelőzése érdekében – az adóbeszedés hatékonyságának biztosítására irányuló céllal.

– *Az EUSZ 5. cikk (4) bekezdéséről és az EUSZ 12. cikk b) pontjáról, valamint a Charta 47. cikkéről*

122 Amint az a jelen ítélet 33. pontjából kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy hogyan kell értelmezni az EUSZ 5. cikk (4) bekezdését és az EUSZ 12. cikk b) pontját, valamint a Charta 47. cikkét, mivel az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, amint az a ZKPO 16. §-a (2) bekezdésének 3. pontjából következik, az adókikerülés megdönthetetlen vélelmét állítja fel arra az esetre, ha kamatmentes kölcsönt nyújtanak.

123 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolására, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jogi rendelkezés, amelynek értelmezését a Bíróságtól kérik, nem alkalmazható (2018. július 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 31. pont).

124 Márpedig először is, ami az EUSZ 5. cikk (4) bekezdését illeti, a Bíróság már kimondta, hogy e rendelkezés az uniós intézmények tevékenységére vonatkozik, mivel az első albekezdése előírja, hogy az arányosság elvének megfelelően az Unió intézkedése sem tartalmilag, sem formailag nem terjedhet túl azon, ami a Szerződések célkitűzéseinek eléréséhez szükséges, a második albekezdés pedig arra kötelezi az uniós intézményeket, hogy valamely hatáskörük gyakorlása során tartsák tiszteletben az arányosság ugyanezen elvét (2018. július 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 33. pont).

125 Másodszor, ami az EUSZ 12. cikk b) pontját illeti, a Bíróság azt is megállapította, hogy e rendelkezés, amelynek értelmében a nemzeti parlamentek a szubszidiaritás elvének tiszteletben tartásával hozzájárulnak az Unió megfelelő működéséhez, felhatalmazza a nemzeti parlamenteket, hogy figyelemmel kísérjék ezen elv tiszteletben tartását az uniós intézmények valamely hatáskörének gyakorlása során, valamint az unió megfelelő működését, és így nem a nemzeti jogalkotásra, hanem az uniós jogalkotói intézkedések tervezeteire vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2018. július 25-i TTL ítélet, C-553/16, EU:C:2018:604, 34. pont).

126 Harmadszor, ami a Charta 47. cikkét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok eljárását illetően a Charta alkalmazási körét a Charta 51. cikkének (1) bekezdése határozza meg, amelynek értelmében a Charta rendelkezéseinek a tagállamok csak annyiban címzettjei, amennyiben az Unió jogát hajtják végre (2021. január 14-i Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv ítélet, C-393/19, EU:C:2021:8, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

127 A Charta ezen 51. cikkének (1) bekezdése megerősíti a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlatát, amely szerint az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell, az ilyen tényállásokon kívül azonban nem (2021. január 14-i Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv ítélet, C-393/19, EU:C:2021:8, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

128 Ezért, ha valamely jogi helyzet nem tartozik az uniós jog alkalmazási körébe, akkor a vizsgálatára a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel, a Charta esetleg hivatkozott rendelkezései pedig önmagukban nem alapozhatják meg e hatáskört (2021. január 14-i Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv ítélet, C-393/19, EU:C:2021:8, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

129 A jelen esetben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a jelen ítélet 48–75. pontjában kifejtett okokból nem tartozik a 2003/49, 2011/96 és 2008/7 irányelv hatálya alá. Továbbá a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja, amennyiben az adókikerülés megdönthetetlen vélelmét állítja fel, nem tartozik – amint az a jelen ítélet 87. pontjából kitűnik – az EUMSZ 63. cikk hatálya alá, és ezért e tekintetben nem tartozik a Charta hatálya alá sem.

130 Ebből következik, hogy nem kell választ adni a kérdést előterjesztő bíróság számára, amennyiben az az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésének és az EUSZ 12. cikk b) pontjának, valamint a Charta 47. cikkének értelmezését kéri, mivel nyilvánvaló, hogy e rendelkezések nem alkalmazandók az e bíróság által ismertetett helyzetre.

– *Az elsődleges jog értelmezésére vonatkozó kérdésekre adandó válasz*

131 A fenti megfontolások összességére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróságnak azt a választ kell adni, hogy mivel az EUMSZ 63. cikket az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó formájában történő adóztatását, amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére, ha e forrásadó az említett kamatok bruttó összegére vonatkozik, anélkül hogy ebben a szakaszban le lehetne vonni az e kölcsönhöz kapcsolódó költségeket azzal, hogy az említett forrásadó újraszámításához és az esetleges visszatérítéshez az erre irányuló kérelem utólagos benyújtása szükséges, feltéve hogy egyrészt az e szabályozás által e célra előírt eljárás időtartama nem túlzott, másrészt pedig a visszatérített összegek után kamat jár.

A költségekről

132 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv 1. cikkének az ezen irányelv 1. cikke (4) bekezdésének d) pontjával összefüggésben értelmezett (1) bekezdését, a 2015. január 27-i (EU) 2015/121 tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv 5. cikkét, valamint a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 3. és 5. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó

formájában történő adóztatását, amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére.

2) **Az EUMSZ 63. cikket az arányosság elvével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja azon fiktív kamatok forrásadó formájában történő adóztatását, amelyeket a külföldi illetőségű anyavállalata által nyújtott kamatmentes kölcsönben részesülő belföldi illetőségű leányvállalatnak piaci feltételek mellett fizetnie kellett volna ezen anyavállalat részére, ha e forrásadó az említett kamatok bruttó összegére vonatkozik, anélkül hogy ebben a szakaszban le lehetne vonni az e kölcsönhöz kapcsolódó költségeket azzal, hogy az említett forrásadó újraszámításához és az esetleges visszatérítéshez az erre irányuló kérelem utólagos benyújtása szükséges, feltéve hogy egyrészt az e szabályozás által e célra előírt eljárás időtartama nem túlzott, másrészt pedig a visszatérített összegek után kamat jár.**

Aláírások