A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2018. július 25.*

„Előzetes döntéshozatal – A szolgáltatásnyújtás szabadsága – Társasági adó – Belföldi illetőségű társaság által tartálykocsik bérlete fejében külföldi illetőségű társaság számára teljesített kifizetések – A külföldi illetőségű társaság számára kifizetett, belföldi forrásból származó jövedelmeket terhelő forrásadó levonásának kötelezettsége – Tiszteletben nem tartás – A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények – Késedelmi kamatok beszedése a belföldi illetőségű társaságtól a forrásadó meg nem fizetése miatt – A törvényben meghatározott fizetési határidő lejártától kezdve addig a napig fizetendő kamatok, amikor a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazhatóságának bizonyítékai fennállnak – Vissza nem téríthető kamatok”

A C-553/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) a Bírósághoz 2016. november 2-án érkezett, 2016. október 24-i határozatával terjesztett elő

a „**TTL” EOOD**

és

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

között,

a **Varhovna administrativna prokuratura** részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (előadó), A. Prechal és E. Jarašiūnas bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. január 17-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a „TTL” EOOD képviseletében V. Terzieva advokat,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia képviseletében A. Georgiev és S. Atanasova, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova, M. Georgieva és T. Mitova, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, R. Lyal és P. Mihaylova, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikk, az EUMSZ 54. cikk, az EUMSZ 63. cikk, az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdése, az EUSZ 5. cikk (4) bekezdése, valamint az EUSZ 12. cikk b) pontja értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a „TTL” EOOD és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (a szófiai „jogorvoslati és adó-, valamint társadalombiztosítási végrehajtási” igazgatóság igazgatója, Bulgária; a továbbiakban: az alapügyben alperes közigazgatási szerv) a TTL által azon okból fizetendő, vissza nem téríthető kamatok tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, mivel nem tartotta tiszteletben azon kötelezettségét, hogy forrásadót vonjon le a Bolgár Köztársaságtól eltérő, más tagállamban letelepedett, nem kapcsolt társaságok számára történő, határon átnyúló jövedelmek után.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésének első albekezdése ekképp rendelkezik:

„Az arányosság elvének megfelelően az Unió intézkedése sem tartalmilag, sem formailag nem terjedhet túl azon, ami a Szerződések célkitűzéseinek eléréséhez szükséges.”

4 Az EUSZ 12. cikk b) pontja előírja:

„A nemzeti parlamentek tevékenyen hozzájárulnak az Unió jó működéséhez azáltal, hogy:

[…]

b) a szubszidiaritás és az arányosság elvének alkalmazásáról szóló jegyzőkönyvben meghatározott eljárással összhangban figyelemmel kísérik a szubszidiaritás elvének tiszteletben tartását;”

A bolgár jog

5 A Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény; a DV 2006. december 22-i 105. száma) 195. cikke (1) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazandó változata értelmében a külföldi jogi személyek belföldi forrásból származó jövedelmei, amennyiben azokat az alapeljárás szerinti ügyhöz hasonlóan nem belföldi állandó telephely útján szerezték, forrásadóztatás alá esnek, amellyel az adótartozás véglegesen kiegyenlítésre kerül. E törvény 195. cikkének (2) bekezdése

értelmében az (1) bekezdés szerinti forrásadót azoktól a bolgár illetőségű jogi személyektől kell levonni, amelyek a külföldi illetőségű jogi személyek részére a jövedelmeket kifizetik. Az említett törvény 200. cikkének megfelelően e forrásadó mértéke 10%.

6 A társasági adóról szóló törvény 202. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy a jövedelmeknek az e törvény 195. cikke szerinti forrásadó levonására kötelezett kifizetői kötelesek a fizetendő adót a jövedelmek kifizetésének hónapjának első napját követő három hónapon belül befizetni.

7 A 2006 január 1-jei Danachno-osiguritelen protsesualen kodeksnek (adó- és társadalombiztosítási eljárás rendjéről szóló törvénykönyv; a DV 2005. december 29-i 105. száma; a továbbiakban: adóeljárási törvénykönyv) az alapügyre alkalmazandó változata „Az adók, illetve társadalombiztosítási járulékok levonására köteles személyek felelőssége” című 18. cikke ekképp rendelkezik:

„1) Bármely olyan személy, aki adó, illetve kötelező társadalombiztosítási járulékok levonására és befizetésére köteles, és nem vonja le és nem fizeti be az adót vagy járulékokat, egyetemlegesen felelős a le nem vont és be nem fizetett adóval, illetve társadalombiztosítási járulékkal tartozó személlyel.

2) Amennyiben az (1) bekezdésben említett személy levonta az adót vagy a kötelező társadalombiztosítási járulékokat, de azokat nem fizette be, tartozik ezen adóval vagy e kötelező társadalombiztosítási járulékkal, az adós felelőssége azonban megszűnik”.

8 Az adóeljárási törvénykönyv 175. cikkének (1) és (2) bekezdése ekképp rendelkezik:

„1) Az állammal szembeni, és a törvényben meghatározott határidőben nem teljesített fizetési kötelezettségek után törvényben meghatározott mértékű kamatot kell fizetni.

2) Kamatot kell fizetni továbbá:

1. azon köztartozások után, amelyeket nem fizettek meg vagy nem vontak le megfelelően, a visszatérítési kérelem alapján kapott kifizetéseket is beleértve az adókra és társadalombiztosítási járulékokra vonatkozó szabályozásnak megfelelően.;

2. az olyan megelőlegezett kifizetések után, amelyekre nem az előírt törvényes határidőn, azaz az érintett év december 31-én belül került sor;

3. külföldi illetőségű személyek forrásadó-fizetési kötelezettsége után – az adó befizetésére bolgár jog szerint nyitva álló határidő lejáratának időpontjától addig a napig, amelyen a külföldi illetőségű személy bizonyítja, hogy egy, a Bolgár Köztársaság által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazásának feltételei fennállnak, ideértve azokat az eseteket is, amikor az egyezmény alapján az adót nem kell befizetni, vagy alacsonyabb mértékű adót kell fizetni.”

9 Az adóeljárási törvénykönyv 135–142. cikke különös eljárást ír elő a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekben foglalt adómentességek alkalmazása tekintetében.

10 Ezen eljárás értelmében az adómentességeket azt követően kell alkalmazni, hogy bizonyításra került, hogy teljesülnek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazásának feltételei.

11 E tekintetben az adóeljárási törvénykönyv 136. cikke értelmében a külföldi illetőségű személynek elsősorban azt kell bizonyítania, hogy amennyiben a bolgár területen forrásadóval sújtott jövedelmeknek megfelelő adótartozás keletkezett, egy másik államban rendelkezik adóilletőséggel a releváns, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezménynek megfelelően, olyan jövedelemmel rendelkezik, amelynek forrása Bulgáriában van, illetve nem rendelkezik Bulgáriában olyan állandó telephellyel vagy állandó üzletvezetési központtal, amelyhez a szóban forgó jövedelmek ténylegesen kapcsolódnak.

12 Az adóeljárási törvénykönyv 142. cikke értelmében a 100 000 bolgár levának (BGN) (mintegy 51 000 euró) megfelelő összegű, forrásadó-köteles éves bevételtől a külföldi illetőségű személy az e törvénykönyv 139–141. cikkében előírt módon köteles bizonyítani a jövedelmeket kifizető társaság székhelye szerinti Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (a nemzeti adóhivatal területi igazgatósága, Bulgária) előtt, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, vonatkozó egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek. Az említett törvénykönyv 139. cikkének értelmében az ezen egyezmény alkalmazásai feltételeinek fennállását bizonyító okiratokat ugyanabban az időpontban kell benyújtani, mint az említett egyezmény alkalmazása iránti kérelmet.

13 Mindazonáltal az adóeljárási törvénykönyv „Sajátos eset” című 142. cikke értelmében, amennyiben a forrásadó hatálya alá tartozó éves jövedelmek összege kisebb, mint 100 000 BGN, a jövedelmet kifizető személynek kell bizonyítania, hogy teljesülnek a releváns, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek. Ebben az esetben a jövedelmeket kifizető személy igazolja, hogy teljesültek a releváns egyezmény alkalmazásának feltételei.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 2007 és 2010 között a TTL, Bulgáriában bejegyzett és ott székhellyel rendelkező társaság tartálykocsik bérletére vonatkozó szerződéseket kötött a GATX Dutch Holding Hollandiában bejegyzett társasággal, a VTG Austria GmbH Ausztriában bejegyzett társasággal, valamint a GATX Reil Poland sp. z.o.o. Lengyelországban bejegyzett társasággal (a továbbiakban: három külföldi társaság), és e bérlet ellenértékeként jövedelmet juttatott számukra. E társaságok nem kapcsolódnak a TTL-hez.

15 A bolgár kormány írásbeli észrevételeiből az tűnik ki, hogy a 2007 és 2010 közötti időszakban a GATX Dutch Holding és GATX Reil Poland társaság által évente felvett bolgár forrásjövedelmek alacsonyabbak voltak, mint 100 000 BGN, míg a VTG Austria által felvett jövedelem meghaladta ezt az összeget.

16 Mivel a TTL úgy ítélte meg, hogy az említett jövedelmek a Bolgár Köztársaság által az érintett tagállamokkal, nevezetesen a Holland Királysággal, az Osztrák Köztársasággal, illetve a Lengyel Köztársasággal kötött, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények hatálya alá tartoznak, nem vonta le a forrásadót.

17 A három külföldi társaság nem kért állásfoglalást a releváns, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazhatóságáról, hanem a TTL-hez juttatták el az ezen egyezmények alkalmazhatósági feltételeinek tiszteletben tartására vonatkozó bizonyítékokat. Mivel e bizonyítékokat csak egy-négy évvel a jövedelmek kifizetését követően juttatták el a TTL-hez, nevezetesen a lengyel társaság 2011. március 21-én, az osztrák társaság 2011. március 28-án, a holland társaság pedig 2011. augusztus 24-én, a TTL igazolhatta, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazásának feltételei.

18 A TTL-t egy 2011. május 26-i határozatban elrendelt, a 2007. január 1. és 2010. december 31. közötti időszakot érintő, és a társasági adóról szóló törvény 195. cikke értelmében fennálló esetleges adótartozásokra vonatkozó adóellenőrzés alá vonták.

19 A Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (a nemzeti adóhivatal szófiai területi igazgatósága, Bulgária) 2013. október 22-án adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyet a TTL-lel október 30-án közöltek.

20 E határozat a társasági adóról szóló törvény 195. cikke szerinti adótartozást állapított meg a 2010. gazdasági év vonatkozásában, kamatfizetési kötelezettséggel együtt. Megállapításra került, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazásának feltételei teljesültek a három külföldi társaság tekintetében, és a GATX Dutch Holding és a VTG Austria nem tartozik semmiféle adóval

Bulgáriában, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, a Bolgár Köztársaság és a Lengyel Köztársaság közötti egyezmény 12. cikke értelmében viszont a TTL által a GATX Reil Polandnak a tartálykocsik bérlete fejében juttatott jövedelmekből Bulgáriában csak 5%-forrásadót kellett volna levonni, amely 2231,11 BGN-nek (mintegy 1140 euró) felel meg.

21 Az említett határozat azt is megállapítja, hogy a forrásadó meg nem fizetéséért a kamatok felszámítására az adóeljárási kódex 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontja alapján kerül sor, azon időszak tekintetében, amely a társasági adóról szóló törvény 195. cikke értelmében a forrásadó megfizetésének törvényi határideje lejártától azon időpontig tart, amikor a három külföldi társaság bizonyítja, hogy teljesültek a Bolgár Köztársaság és az egyes tagállamok közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények alkalmazásnak feltételei.

22 Ugyanezen adómegállapító határozat a kamatok összegét 71 473,42 BGN-ben (mintegy 36 500 euró) rögzítette. Bár a későbbiekben megállapításra került, hogy nem állt fenn adótartozás, e kamatokat nem térítették vissza.

23 A TTL keresetet nyújtott be az adómegállapítási határozattal szemben az Administrativen sad Sofia-gradhoz (Szófia városi közigazgatási bíróság, Bulgária), amely 2014. december 3-án hozott ítéletében elutasította a keresetet.

24 A TTL fellebbezést nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Varhoven administrativen sad (legfelsőbb közigazgatósági bíróság, Bulgária).

25 E bíróság kiemeli, hogy az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontja értelmében az a belföldi illetőségű társaság, amely forrásadó-köteles jövedelmeket fizet ki, köteles kamatokat fizetni, ha a valamely más tagállamban letelepedett azon társaság, amely megkapja ezt a jövedelmeket, nem bizonyította, hogy teljesültek a Bolgár Köztársaság és a székhelye szerinti tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek, azon helyzetet is beleértve, amikor ezen egyezmény értelmében a külföldi illetőségű társaság semmilyen adóval nem tartozik Bulgáriában, illetve az adó összege kisebb, mint a bolgár adójog értelmében szokásosan fizetendő adó. A kérdést előterjesztő bíróság azt is előadja, hogy ezeket a kamatokat azon időszak tekintetében kell megfizetni, amely a jövedelemadó megfizetése határidejének lejártától azon időpontig terjed, amikor a külföldi illetőségű társaság, amely a jövedelmet kapja, bizonyítja, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek, és ezeket a kamatokat nem lehet visszatéríteni, még akkor sem, ha az említett egyezmény értelmében a bolgár forrásjövedelmek Bulgáriában mentesek a forrásadó alól.

26 E bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy az ilyen rendelkezés, illetve az e rendelkezés alapján folytatott adójogi gyakorlat az uniós joggal összeegyeztethetetlen korlátozásnak minősül-e az Európai Unióban, különösen az EUM-Szerződésnek a letelepedés szabadságára (49 és 54. cikk), valamint a tőke szabad mozgására (63. cikk és a 65. cikk (1) és (3) bekezdése) vonatkozó rendelkezésekre figyelemmel.

27 Ezenfelül az említett bíróság úgy ítéli meg, hogy az a tény, hogy a jövedelmeket kifizető és a forrásadót levonó társaság köteles kamatot fizetni azon adó után, amellyel nem tartozik a külföldi illetőségű társaság, ellentétes a kamattartozás járulékos jellegével. E bíróság szerint a bolgár jogrendben nincs egyetlen olyan más előírás sem, amely arra az esetre, ha egy személy nem teljesíti valamely jog fennállásának megállapításához szükséges bizonyítási kötelezettségét, úgy rendelkezne, hogy egy másik személynek kamatot kell fizetnie egy olyan adó után, amelyet nem kell megfizetni.

28 E bíróság következésképpen azt kérdezi, hogy az EUSZ 5. cikk (4) bekezdése és az EUSZ 12. cikk b) pontja, valamint az arányosság ezekben rögzített elvével ellentétes-e az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontjához hasonló nemzeti rendelkezés.

29 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) Összeegyeztethető-e az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésével és az EUSZ 12. cikk b) pontjával [az adóeljárási törvénykönyv] 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontjához hasonló olyan nemzeti jogszabályi rendelkezés, amely a jövedelemadó befizetési határidejének lejáratától addig a napig terjedő időszakra, amelyen egy másik tagállamban letelepedett külföldi illetőségű személy bizonyítja, hogy egy, a Bolgár Köztársaság által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazásának feltételei fennállnak, azokban az esetekben is kamatfizetési kötelezettséget ró a forrásjövedelmeket kifizető belföldi illetőségű társaságra, amikor az egyezmény alapján az adót nem kell befizetni, vagy alacsonyabb mértékű adót kell fizetni?

2) Összeegyeztethető-e az EUMSZ 49. cikkel, az EUMSZ 54. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel, továbbá az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdésével [az adóeljárási törvénykönyv] 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontjához hasonló olyan jogszabályi rendelkezés és az olyan adózási gyakorlat, amely alapján a jövedelemadó befizetési határidejének lejáratától addig a napig terjedő időszakra, amelyen egy másik tagállamban bejegyzett külföldi illetőségű személy bizonyítja, hogy egy a Bolgár Köztársaság által kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alkalmazásának feltételei fennállnak, azokban az esetekben is kamatot szabnak ki a forrásjövedelmeket kifizető társaságra, amikor az egyezmény alapján az adót nem kell befizetni, vagy alacsonyabb mértékű adót kell fizetni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

30 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUSZ 5. cikk (4) bekezdését és az EUSZ 12. cikk b) pontját, hogy azokkal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amely azt a belföldi illetőségű társaságot, amely forrásadó-köteles jövedelmet fizet valamely más tagállamban letelepedett társaság számára – az e két tagállam által kötött, kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény ellenkező rendelkezésének kivételével – arra kötelezi, hogy kamatokat fizessen azon időszak tekintetében, amely a jövedelemadó megfizetése határidejének lejártától azon időpontig terjed, amikor teljesülnek az ezen egyezmény alkalmazásának feltételei, azon helyzetet is beleértve, amikor az említett egyezmények megfelelően az adót nem kell megfizetni az előbbi tagállamban, illetve amikor annak összege kisebb, mint az említett tagállam adójoga értelmében szokásosan fizetendő adó.

31 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a feltett kérdés megválaszolására olyan esetekben, amelyekben nyilvánvaló, hogy az uniós jogi rendelkezés, amelynek értelmezését a Bíróságtól kérik, nem alkalmazható (2014. március 20-i Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona ítélet, C-139/12, EU:C:2014:174, 41. pont, 2016. június 30-i Admiral Casinos & Entertainment ítélet, C-464/15, EU:C:2016:500, 20. pont).

32 Márpedig azok az uniós jogi rendelkezések, amelyek érdemezését az első kérdés keretében kérik, nem alkalmazhatók az alapügyben szereplő tényállás esetében.

33 Ennek megfelelően, egyfelől az EUSZ 5. cikk (4) bekezdése az uniós intézmények intézkedésére vonatkozik. E rendelkezés első albekezdésének értelmében az arányosság elvének megfelelően az Unió intézkedése sem tartalmilag, sem formailag nem terjedhet túl azon, ami a Szerződések célkitűzéseinek eléréséhez szükséges. Ugyanezen rendelkezés második albekezdését illetően, az az uniós intézményekre vonatkozik, és arra kötelezi azokat, hogy valamely hatáskörük gyakorlása során tartsák tiszteletben az

arányosság elvét. Márpedig a jelen ügyben az alapeljárásban szóban forgó nemzeti rendelkezés a bolgár jogalkotó által elfogadott adóeljárási törvénykönyvből származik, és az adóalanyokkal szembeni, Bulgáriában tanúsítandó eljárásjogi bánásmódra vonatkozik.

34 Másfelől az EUSZ 12. cikk b) pontja, 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. E rendelkezés nem a nemzeti jogalkotásra, hanem az uniós jogalkotói intézkedések tervezeteire vonatkozik.

35 Ebből az következik, hogy az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésének és az EUSZ 12. cikk b) pontjának értelmezésére irányuló első kérdésre nem kell válaszolni, mivel e rendelkezések nem alkalmazhatók az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben.

A második kérdésről

Előzetes észrevételek

36 A TTL, az alapügyben alperes közigazgatási szerv, a bolgár kormány és az Európai Bizottság azt állítja, hogy a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó, az EUMSZ 49. cikkben, az EUMSZ 54. cikkben és az EUMSZ 63. cikkben, valamint az EUMSZ 65. cikk (1) és (3) bekezdésében szereplő, a kérdést előterjesztő bíróság által a második kérdésben hivatkozott rendelkezések az alapügy tényállására tekintettel irrelevánsak, és a jelen ügyben nem alkalmazhatók.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a letelepedés szabadsága a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok tekintetében, amelyek székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén van, magában foglalja azt a jogot, hogy tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet, C-303/07, EU:C:2009:377; 37. pont, 2015. május 21-i, Verder LabTec ítélet, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. pont).

38 Amint azt többek között a bolgár kormány is kiemeli, az alapügy tényállására figyelemmel a TTL nem él a letelepedés szabadságával, tekintettel arra, hogy nem gyakorolja tevékenységét a Holland Királyság, a Lengyel Köztársaság és az Osztrák Köztársaság területén leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján. A három külföldi társaságot illetően, azok nem gyakorolnak tevékenységet bolgár területen leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján. Ezenfelül, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kiemeli, hogy e három társaság semmilyen módon nem kapcsolódik a TTL-hez.

39 Egyébiránt a tőkének az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében garantált szabad mozgását illetően a Bíróság meghatározta úgy határozta meg a tőkemozgás e rendelkezés tiltott korlátozásait, hogy azok azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 50. pont; 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet, C-10/14. sz.-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 44. pont).

40 Márpedig a jelen ügyben semmi ilyenre nem hivatkoztak. Az alapügy ugyanis arra a kötelezettségre vonatkozik, hogy forrásadót kell fizetni, illetve késedelmi kamatot ezen adó után, ha azt nem vonták le vagy nem fizették meg a megkövetelt határidőn belül. Az említett adótartozás egy bolgár belföldi

illetőségű adóalany és külföldi illetőségű személyek által kötött kereskedelmi szerződések alapján keletkezett, amelyek értelmében a bulgáriai illetőségű adóalany fizetést teljesít e külföldi illetőségű személyek számára, akik tehát jövedelemhez jutnak.

41 Mindazonáltal az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az a körülmény, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdését az uniós jog bizonyos rendelkezéseinek értelmezésére korlátozva fogalmazta meg, nem képezi akadályát annak, hogy a Bíróság megadja az uniós jognak az előtte folyamatban lévő ügy elbírálásához hasznos, összes értelmezési szempontját, függetlenül attól, hogy e bíróság – kérdései megfogalmazásában – utalt-e azokra, vagy sem (lásd ebben az értelemben: 2017. november 14-i Lounes ítélet, C-165/16, EU:C:2017:862, 28. pont; 2018. január 30-i X és Visser ítélet, C-360/15 és C-31/16, EU:C:2018:44, 55. pont).

42 A jelen ügyben előzetes döntéshozatal iránti kérelemben szereplő információkból az tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó ügylet tartálykocsik bérbeadása. Mivel a járművek bérbeadása az EUMSZ 57. cikk értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül (2002. március 21-i Cura Anlagen ítélet, C-451/99, EU:C:2002:195, 19. pont; 2008. december 4-i Jobra ítélet, C-330/07, EU:C:2008:685, 22. pont), az alapügyet a szolgáltatásnyújtás szabadságának szemszögéből kell vizsgálni.

43 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságát garantáló EUMSZ 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek keretében jövedelmeknek egy belföldi illetőségű társaság által egy másik tagállamban letelepedett társaság számára történő kifizetése főszabály szerint forrásadó-köteles, kivéve ha az e két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény másképp nem rendelkezik, ha ez a szabályozás arra kötelezi a belföldi illetőségű társaságot, amely nem vonja le az adót, és be sem fizeti azt az előző tagállam államkincstárának, hogy vissza nem téríthető késedelmi kamatokat fizessen a jövedelemadó megfizetése határidejének lejártától az azon időpontig terjedő időszak tekintetében, amikor a külföldi illetőségű társaság bizonyítja, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek, még akkor is, ha ezen egyezmény értelmében a külföldi illetőségű társaságnak semmilyen adót nem kell fizetnie az első tagállamban, illetve ha az adó összege kisebb, mint az említett tagállam adójoga értelmében szokásosan fizetendő adó.

A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról

44 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében a tagállamok közvetlen adóztatási hatáskörüket kötelesek az uniós jog és különösen az EUM-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolni (2016. február 23-i Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-179/14, EU:C:2016:108, 171. pont; 2017. március 2-i Eschenbrenner ítélet, C-496/15, EU:C:2017:152, 45. pont).

45 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást a tisztán egy tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál nehezebbé teszi. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis az EUMSZ 56. cikk megköveteli ezen alapvető szabadságot érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (lásd többek között: 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 20 és 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik (2008. december 4-i Jobra ítélet, C-330/07, EU:C:2008:685, 19. pont; 2018. január 18, Wind 1014 és Dael ítélet, C-249/15, EU:C:2018:21, 21. pont).

47 A jelen ügyben emlékeztetni kell arra, hogy egyfelől a társasági adóról szóló törvény 195. cikkének (1) bekezdése értelmében azok a külföldi illetőségű jogi személyek, amelyek jövedelmüket nemzeti forrásokból szerzik, és e jövedelmek megszerzésére nem állandó bulgáriai telephely útján történt, az adótartozást véglegesen megszüntető forrásadó hatálya alá tartoznak. Másfelől, az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontja értelmében az a belföldi illetőségű társaság, amely külföldi illetőségű személynek fizet jövedelmet, minden olyan adó tekintetében, amely főszabály szerint forrásadó hatálya alá tartozó külföldi illetőségű személyt terhel, az adó megfizetésének elmulasztása esetében az ezen adó megfizetésére a bolgár jogban előírt határidő elteltétől kezdődően késedelmi kamatok fizetésére köteles azon időpontig, amikor a külföldi illetőségű személy bizonyítja, hogy fennállnak a Bolgár Köztársaság és az e személy székhelye szerinti tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazásának feltételei, azt a helyzetet is beleértve, amelyben az említett személy ezen egyezmény értelmében Bulgáriában nem tartozik adóval, illetve az adó összege kisebb, mint a bolgár adójog értelmében szokásosan fizetendő adó összege.

48 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a bolgár kormány által a tárgyalás során előterjesztett észrevételekből az tűnik ki, hogy e kamatokat csak határokon átnyúló ügyletek esetében kell megfizetni, és e kamatok nem téríthetők vissza.

49 Ily módon a bolgár jog aszerint alkalmaz eltérő bánásmódot azon belföldi illetőségű társaságok között, amelyek az olyan szolgáltatásnyújtás fejében, mint a jelen ügyben a tartálykocsik bérlete, jövedelmet fizetnek ki, hogy az említett jövedelmet megkapó társaság egy Bulgáriában letelepedett másik társaság, vagy egy más tagállamban letelepedett társaság. Egy olyan határokon átnyúló helyzetet tehát, amelyben egy belföldi illetőségű társaság az EUMSZ 56. cikk szerinti szolgáltatásnyújtást gyakorolja, kedvezőtlenebb módon kezelnek, mint egy belföldi helyzetet.

50 Az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás elrettentheti a belföldi illetőségű társaságokat attól, hogy hogy más tagállamokban letelepedett társaságok bérleti szolgáltatásait vegyék igénybe, az tehát a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának minősülhet.

51 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ 56. cikk által főszabály szerint tiltott korlátozásának minősül. Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás objektíven igazolható-e.

A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának esetleges igazolásáról

52 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az az EUM-Szerződéssel összeegyeztethető, jogszerű célt szolgál, és nyomós közérdek igazolja, amennyiben ilyen esetben a korlátozás az elérni kívánt cél megvalósítására alkalmas, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket (2007. december 18-i Laval un Partneri ítélet, C-341/05, EU:C:2007:809, 101. pont; 2008. december 4-i Jobra ítélet, C-330/07, EU:C:2008:685, 27. pont; 2016. május 26, NN (L) International ítélet, C-48/15, EU:C:2016:356, 58. pont).

53 E tekintetben a bolgár kormány és az alapügyben alperes közigazgatási szerv azt állítja, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontjából következő megsértése igazolt. A bolgár kormány az adó beszedése hatékonysága biztosításának, valamint az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére hivatkozik, amelyek olyan közérdeken alapuló nyomós oknak minősülnek, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtásnak a Szerződések által garantált szabadsága korlátozásának igazolására (lásd többek között: 2011. június 30-i Meilicke és társai ítélet, C-262/09, EU:C:2011:438, 41. pont; 2014. október 9-i van Caster ítélet, C-326/12, EU:C:2014:2269, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. május 26-i NN (L) International ítélet, C-48/15, EU:C:2016:356, 59. pont).

54 Ezen összefüggésben a bolgár kormány és az alapügyben alperes közigazgatási szerv az alapügyben szóban forgó szabályozás céljaira és feladataira emlékeztet. A társasági adóról szóló törvény 202. cikkének (2) bekezdése értelmében az a belföldi illetőségű társaságnak, amely az e törvény 195. cikke értelmében forrásadó hatálya alá tartozó jövedelmeket fizet ki, a fizetendő adót azon hónap kezdetétől számított három hónapon belül kell megfizetnie, amely azt a hónapot követi, amelynek során e jövedelmeket kifizették, amennyiben az említett jövedelmek címzettjének egy olyan tagállamban van a székhelye, amely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt kötött a Bolgár Köztársasággal. Ha e határidő eltelt, a jövedelmeket kifizető azon társaság, amely nem vonta le a forrásadót, elmulasztotta az adó megfizetését. Az említett törvény 203. cikke értelmében e társaság egyetemlegesen felelős a forrásadó megfizetéséért. Ameddig nem kerül megállapításra, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazható, az adó a bolgár szabályozás értelmében fizetetlennek minősül.

55 Az alapügyben alperes közigazgatási szerv szerint a fizetendő adó határidőn belüli megfizetése elmulasztásának az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontja értelmében az a szankciója, hogy a belföldi illetőségű társaságot kamatok fizetésére kötelezik. E szerv előadja, hogy e kamatokat azon ténytől függetlenül meg kell fizetni, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló vonatkozó egyezmény értelmében a jövedelem Bulgáriában nem adóköteles. E kamatok megfizetése azt a tényt szankcionálja, hogy nem került hasznos időn belül bizonyításra, hogy a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazandó, ami kizárja a bolgár jog alkalmazását.

56 A bolgár kormány szerint egy, az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontjához hasonló rendelkezés lehetővé teszi a nemzeti jog által követett cél elérését, amely cél az adó időben történő beszedése az adózóktól anélkül, hogy sérülnének az uniós jog által rögzített célkitűzések és elvek. E rendelkezés tehát arra irányul, hogy lehetővé tegye az államkincstár számára, hogy megtervezze és előre láthassa a társasági adóból származó bevételeket, illetve, hogy garantálja az adó beszedésének hatékonyságát. Ezenfelül az adóeljárási törvénykönyv 175. cikke (2) bekezdésének 3. pontja ösztönzést jelent az adóalanyok számára, hogy a kitűzött határidőn belül bizonyítsák, hogy teljesülnek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, vonatkozó egyezmény alkalmazásának feltételei, amennyiben ezen egyezmény értelmében az adót nem kell megfizetni, illetve annak összege kisebb, mint a bolgár adójog értelmében szokásosan fizetendő adó összege.

57 A szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására hivatkozott érveket illetően, és amint az a jelen ítélet 53. pontjában kiemelésre került, a Bíróság már megállapította, hogy az adó beszedése hatékonysága biztosításának, valamint az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége olyan közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának igazolására. A Bíróság azt is megállapította, hogy a szankciók előírása – ideértve a büntetőjogi jellegűeket is – szükségesnek tekinthető a nemzeti szabályozás tényleges tiszteletben tartásának biztosításához, feltéve azonban, hogy az előírt büntetés minden esetben arányban áll a szankcionálni kívánt jogsértés súlyával (lásd ebben az értelemben: 2016. május 26-i NN (L) International ítélet, C-48/15, EU:C:2016:356, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

58 Úgy tűnik, hogy a jelen ügyben a határokon átnyúló kifizetéseket terhelő forrásadó beszedése biztosításának, valamint az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségessége az alapügyben szereplőhöz hasonló, határokon átnyúló helyzetekben igazolhatja, hogy szankciókat szabnak ki azon társaságokkal szemben, amelyek nem fizetik meg az adókat az előírt határidőn belül, és amelyek késedelmesen szolgáltatják az azt bizonyító okiratokat, hogy az említett adók megfizetésének kötelezettsége alóli mentességet érvényesíthetnek.

59 Mindazonáltal az olyan nemzeti szabályozás, amely olyan vissza nem téríthető kamatok formájában ír elő szankciót, amelyeket a nemzeti jog értelmében fizetendő forrásadó alapján számítanak ki, és amelyeket az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontjától azon időpontig terjedő időszak tekintetében kell megfizetni, amikor a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását bizonyító okiratokat bemutatják az adóhatóságnak, nem alkalmas az előző pontban említett

célkitűzések megvalósítására abban az esetben, ha megállapításra kerül, hogy a vonatkozó egyezmény értelmében az adót nem kell megfizetni. Az alapügyben szereplő helyzetben ugyanis nincs kapcsolat a követelt kamatok összege és a nem létező, fizetendő adó összege, illetve az említett dokumentumoknak az adóhatósághoz történő benyújtásában tanúsított késedelem súlyossága között.

60 Egyébiránt az ilyen szankció túllép az említett célkitűzések eléréséhez szükséges mértéken, tekintve, hogy a fizetendő kamatok összege túlzottnak minősülhet a fizetendő adó összegéhez viszonyítva, és nem került bizonyításra e kamatok visszatérítésének lehetősége.

61 Amint ugyanis azt a Bizottság is kiemelte, az adó késedelmes megfizetését terhelő kamat összege ugyanaz akkor is, ha az adót végül is nem kell megfizetni, illetve ha a forrásadót meg kell fizetni, de azt nem fizették meg időben. Ezen utóbbi helyzetben, amely eltér az alapügyben szereplő helyzettől, a bolgár államkincstár bevételveszteséget szenved el azon időszakban, amelynek során az adót nem fizették meg. Ezzel szemben az alapügyben kizárólag a bizonyítékok szolgáltatásában tanúsított késedelmet szankcionálják.

62 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy léteznek egyéb olyan lehetőségek is, amelyek lehetővé teszik ugyanezen célkitűzések elérését. Erről van szó, ha a késedelmes fizetés miatt megfizetett kamatoknak a belföldi illetőségű társaság számára történő visszatérítése előre látható volt abban a helyzetben, amikor az adótartozást újraszámították, és megállapításra került, hogy Bulgáriában semmiféle adó nem esedékes a külföldi illetőségű társaságnak kifizetett jövedelmek után.

63 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek keretében jövedelmeknek egy belföldi illetőségű társaság által egy másik tagállamban letelepedett társaság számára történő kifizetése főszabály szerint forrásadó-köteles, kivéve ha az e két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény másképp nem rendelkezik, ha ez a szabályozás arra kötelezi a belföldi illetőségű társaságot, amely nem vonja le az adót, és be sem fizeti azt az előző tagállam államkincstárának, hogy vissza nem téríthető késedelmi kamatokat fizessen a jövedelemadó megfizetése határidejének lejártától az azon időpontig terjedő időszak tekintetében, amikor a külföldi illetőségű társaság bizonyítja, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek, még akkor is, ha ezen egyezmény értelmében a külföldi illetőségű társaságnak semmilyen adót nem kell fizetnie az első tagállamban, illetve, ha az adó összege kisebb, mint az említett tagállam adójoga értelmében szokásosan fizetendő adó összege.

A költségekről

64 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 (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek keretében jövedelmeknek egy belföldi illetőségű társaság által egy másik tagállamban letelepedett társaság számára történő kifizetése főszabály szerint forrásadó-köteles, kivéve ha az e két tagállam közötti, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény másképp nem rendelkezik, ha ez a szabályozás arra kötelezi a belföldi illetőségű társaságot, amely nem vonja le az adót, és be sem fizeti azt az előző tagállam államkincstárának, hogy vissza nem téríthető késedelmi kamatokat fizessen a jövedelemadó megfizetése határidejének lejártától az azon időpontig terjedő időszak tekintetében, amikor a

külföldi illetőségű társaság bizonyítja, hogy teljesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazását lehetővé tévő feltételek, még akkor is, ha ezen egyezmény értelmében a külföldi illetőségű társaságnak semmilyen adót nem kell fizetnie az első tagállamban, illetve ha az adó összege kisebb, mint az említett tagállam adójoga értelmében szokásosan fizetendő adó összege.

Aláírások