

C-257/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. június 9.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. május 4.

Felperes:

„Viva Telekom Bulgaria” EOOD

Alperes:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (az „adózási és szociális biztonsági jogorvoslati és politikai” igazgatóság igazgatója) – Szófia

Az alapeljárás tárgya

A közigazgatási bíróság azon ítélete elleni felülvizsgálati kérelem, amellyel egy gazdasági társaság részére a kizárólagos tulajdonosa által nyújtott kamatmentes kölcsönrel összefüggő adókiadási alapon alapuló adótervezés megállapításáról szóló adóellenőrzési határozattal szembeni keresetet elutasították. A felek közötti vita a kölcsön könyvelését és az annak jellegére vonatkozó kérdést érinti – hogy pénzügyi kötelezettségről vagy sajtóke-eszközről van-e szó.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUSZ 5. cikk (4) bekezdésének, az EUSZ 12. cikk b) pontjának, az EUMSZ 49. és EUMSZ 63. cikknek, az Európai Unió Alapjogi Chartája 47. cikkének, a 2003/49/EK irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának, a 2008/7/EK irányelv 3. cikke h)–j) pontjának, 5. cikke (1) bekezdése a) és b) pontjának, 7. cikke

(1) bekezdésének és 8. cikkének, a 2011/96/EK irányelv 1. cikke (1) bekezdése b) pontjának, (3) bekezdésének és 5. cikkének értelmezése céljából.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1 Ellentétes-e az Európai Unióról szóló szerződés 5. cikkének (4) bekezdése és 12. cikkének b) pontja szerinti arányosság elvével és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikke szerinti, bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz való joggal a ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane [a társasági adóról szóló törvény]) 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontjában foglaltakhoz hasonló nemzeti szabályozás?
- 2 A 2003/49/EK irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerinti kamatfizetések esetében nyereségfelosztásról van-e szó, amelyre alkalmazandó a 2011/96/EK irányelv 5. cikke?
- 3 Alkalmazandó-e a 2011/96/EK irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjában, (3) bekezdésében és 5. cikkében foglalt szabályozás a 2003/49/EK 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 Európai Unió működéséről szóló szerződés 49. cikkével és 63. cikkének (1) és (2) bekezdésével, a 2011/96/EK irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontjával, (3) bekezdésével és 5. cikkével, valamint a 2003/49/EK 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, valamint 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 tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv 3. cikke (1) bekezdésének 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 Nem sérti-e a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét a 2003/49/EK irányelv 2011-ben – a Bolgár Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló szerződésre vonatkozó okmány és jegyzőkönyv VI. melléklete „Adózás” fejezetének 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 szerződésre vonatkozó okmányban és jegyzőkönyvben előírt 5%-os maximális adómérték helyett 10%-os adómértéket állapítottak meg?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és ítélezési gyakorlat

Az Európai Unióról szóló szerződés: az 5. cikk (4) bekezdése, a 12. cikk b) pontja, a 19. cikk (1) bekezdése.

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés: 49. és 54. cikk, az 56. cikk első bekezdése, 63. cikk, a 65. cikk (1) bekezdésének b) pontja és (3) bekezdése.

Az Európai Unió Alapjogi Chartája: a 47. cikk (1) bekezdése.

A Bolgár Köztársaság és Románia Európai Unióba történő felvételének feltételeiről és részletes szabályairól szóló jegyzőkönyv: 20. cikk és a VI. melléklet 6. fejezetének 3. pontja.

A Bolgár Köztársaság és Románia csatlakozásának feltételeiről, valamint az Európai Unió alapját képező szerződések kiigazításáról szóló okmány: 23. cikk és a VI. melléklet 6. fejezetének 3. pontja.

A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv: (1) és (10) preambulumbekkezdés, az 1. cikk (1) bekezdése, a 4. cikk (1) bekezdése és az 5. cikk.

A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 2008. február 12-i 2008/7/EK tanácsi irányelv: (6) és (9) preambulumbekkezdés, a 3. cikk h)–j) pontja, az 5. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, a 7. cikk (1) és (3) bekezdése, valamint a 8. cikk (3) bekezdése.

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv: az 1. cikk (1) bekezdésének b) pontja, (2) és (3) bekezdése, 5. és 9. cikk.

A Bíróság 1991. február 5-i Trave-Schiffahrtsgesellschaft ítélete, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

A Bíróság 1999. november 11-i Henkel Hellas ítélete, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

A Bíróság 2007. március 13-i Test Claimants ítélete, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

A Bíróság 2009. szeptember 17-i Glaxo Wellcome ítélete, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

A Bíróság 2009. november 19-i Bizottság kontra Olaszország ítélete, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

A Bíróság 2011. június 16-i Logstor ítélete, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

A Bíróság 2018. május 31-i Hornbach-Baumarkt ítélete, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (a társasági adóról szóló törvény, ZKPO)

„16. cikk (1) [...] Ha egy vagy több jogügyletet – beleértve az egymással gazdaságilag kapcsolatban nem álló személyek közötti jogügyleteket – olyan feltételekkel hajtanak végre, amelyek adókijátszást 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 adókijátszást eredményezne.

(2) Adókijátszásnak 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;”

„20. cikk A társasági adó mértéke 10%.”

„195. cikk (1)[...] A külföldi 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. ([...] 2015. január 1-jétől hatályos) a kamatjövedelmek [...] a (7)–(12) bekezdésben foglalt feltételekkel;

[...]

(7) ([...] 2015. január 1-jétől hatályos) A kamatjövedelmek [...] nem tartoznak a forrásadó hatálya alá, ha a következő feltételek egyidejűleg teljesülnek:

[...]

(11) ([...] hatályos 2015. január 1-jétől) 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 tartalmazzak 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.”

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

„200. cikk [...]

(2) ([...] 2011. január 1-jétől hatályos) A 195. cikk szerinti jövedelmekre kivetett adó mértéke 10%, kivéve a 200a. cikk szerinti eseteket.”

„200. cikk [...]

(2) ([...] 2015. január 1-jétől hatályos) A 195. cikk szerinti jövedelmekre kivetett adó mértéke 10%.”

„200a. cikk ([...] 2011. január 1-jétől hatályos, módosítva és kiegészítve [...] 2014. január 1-jétől hatályos) (1) A kamatjövedelmekre 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;
2. követelésekből származó jövedelmekre, amelyek az adós nyereségéből való részesedés jogával járnak;
3. követelésekből származó jövedelmekre, amelyek a hitelezőt feljogosítják, hogy a kamathoz való jogát felcserélje az adós nyereségéből való részesedés jogával;
4. követelésekből származó jövedelmekre, amelyek nem tartalmazzak fedezetet a fősszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel történik; [...]"

„200a. cikk ([...] hatályon kívül helyezve [...] 2015. január 1-jével)”.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 7 2013. november 22-én a „Viva Telekom Bulgaria” EAD (adós) és a kizárólagos tulajdonosa, az „InterV Investment” S.a.r.l., egy luxemburgi székhelyű jogi személy (hitelező) 145 700 910,32 euró (284 966 211 leva) összegű kölcsönről szóló megállapodást kötött, amely ugyanezen a napon hatályba lépett. A megállapodásban előírták, hogy az adós ezen összeget tartozások és hitelek törlesztésére, adófizetésre és jogügyletekből eredő kiadásokra használja fel.
- 8 Előírták, hogy a kölcsön kamatmentes, és a megállapodás hatályba lépését követő 60 év elteltével válik esedékessé. A szerződő felek kikötötték az adósnak a kölcsön visszafizetésére vonatkozó kötelezettségének megszűnését a hitelező azon döntése esetére, hogy a visszafizetendő kölcsönösszeget az adós tőkéjéhez való nem pénzbeli hozzájárulásként az adós rendelkezésére bocsátja, amivel kapcsolatban előírták az ezt szabályozó eljárást. A hitelezőnek azon szándékáról, hogy a kölcsönt az adós tőkéjéhez való nem pénzbeli hozzájárulásként az adós rendelkezésére bocsátja, olyan módon kell nyilatkoznia, hogy tájékoztatást küld az adós részére a nem pénzbeli hozzájárulásról. Az adósnak határoznia kell arról, hogy kérelmet nyújt be a cégbírósághoz, és hogy szakértőt bíz meg a kölcsön értékelése céljából. Az adósnak olyan dokumentumokat kell mellékelnie, amelyek igazolják, hogy a kölcsönt a hitelező követeléseként és az adós tartozásaként könyvelték el. Az értékelés elkészítését követően a hitelezőnek, amely az adós kizárólagos tulajdonosaként jár el, határoznia kell arról, hogy az adós jegyzett tőkéjét új részvények kibocsátásával az értékelésnek megfelelően felemeli, hogy az új részvények teljes kibocsátását tőkeként könyveli el, és hogy módosítja az adós társasági szerződését. E határozatokat be kell jegyezni a cégjegyzékbe. A lent hivatkozott adóellenőrzési határozat elfogadásáig a kölcsönkövetelés vagyoni

hozzájárulásként történő rendelkezésre bocsátásával kapcsolatos eljárást nem bonyolították le.

- 9 2014. február 14-én az adóst törölték a cégjegyzékből; jogutódjaként a „Viva Telekom Bulgaria” EOOD társaságot jegyezték be, amelynek kizárólagos tulajdonosa az „InterV Investment” S.a.r.l. volt.
- 10 A 2014. február 14-től 2015. március 31-ig tartó időszakra vonatkozó, 2017. október 16-i adóellenőrzési határozattal a Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia (a nemzeti központi adóhatóság területi igazgatósága – Szófia, Bulgária) a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja és 195. cikke alapján az „InterV Investment” S.a.r.l. külföldi személy kamatjövedelmére 1 831 926,74 leva forrásadó és 544 079,86 leva kamat fizetését írta elő. Az adóhatóság azt az álláspontot képviselte, hogy a fent ismertetett kölcsönszerződés teljesítése során adókijátszást valósítottak meg, mivel az adós nem fizetett törlesztőrészleteket és kamatokat.
- 11 A közigazgatási eljárásban az adóellenőrzési határozat ellen benyújtott panaszt elutasították. A 2019. március 29-i ítéletével az Administrativen sad Sofia grad (szófia-i közigazgatási bíróság, Bulgária) az ez ellen benyújtott keresetet szintén elutasította, mégpedig azzal az indokolással, hogy a nyújtott kölcsön az adós vagyonának és nem saját tőkéjének minősül, és hogy az adós számára gazdasági előny keletkezett a kölcsön kamatainak meg nem fizetése miatt, ezzel szemben a hitelező a kamatok elmaradása következtében gazdasági veszteséget szenvedett el. A bíróság elutasította a felperes érvelését, hogy miután a hitelező a vizsgált két év alatt pénzügyi eredményként veszteséget könyvelt el, nem kell forrásadót fizetnie. Mivel a kölcsönt nem változtatták át tőkévé a kölcsönszerződés szerint, a bíróság véleménye szerint az adóhatóságok a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja alapján jogszerűen határozták meg a szokásos piaci kamatot és annak összege alapján a ZKPO 195. cikke szerint a felperes által fizetendő forrásadót.
- 12 A felperes megtagadta a közigazgatási bíróság ítéletét a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 13 A felperes előadja, hogy a forrásadót fiktív kamatjövedelmekre vetették ki anélkül, hogy figyelembe vették volna a kamatmentes kölcsönnyújtásnak az eljárásban bizonyított gazdasági indítékát. A hitelező a kamatnyújtás időpontjában a tőke kizárólagos tulajdonosa, az adós ezzel szemben nem rendelkezett a kölcsön kamatának megfizetéséhez szükséges forrásokkal. A felperes véleménye szerint a ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja ellentétes az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatával, mivel nem biztosítja a kölcsönszerződésben részt vevő feleknek azt a lehetőséget, hogy bizonyítsák a kamatmentes kölcsönnyújtás jogszerű gazdasági indítékát.

- 14 A felperes a C-249/89. sz. ügyben hozott ítélet 11–14. pontjában foglalt indokolásra hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a kamatmentes kölcsön nyújtása a 2008/7/EK irányelv alkalmazásában tőke-hozzájárulásnak minősül, mivel ez a kedvezményezett társaság vagyonának növekedését eredményezi, és növeli a társaság részesedéseinek értékét. A kedvezményezett társaság kamatkiadásokat takarít meg; ezáltal nő a társasági részesedések értéke.
- 15 A felperes másodlagosan előadja, hogy a szóban forgó kölcsön a 2008/7/EK irányelv 3. cikkének h)–j) pontja értelmében vett tőke-hozzájárulásnak minősül, és ugyanezen irányelv 5. cikke szerint nem tartozik közvetett adók hatálya alá.
- 16 Az alperes véleménye szerint a tőke szabad mozgásának és a fizetési műveletek szabadságának korlátozása nem megengedett ugyan, azonban az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja előírja, hogy ez nem érinti a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek. Az alperes a C-524/04. sz. ügyben hozott ítélet 81. pontjára hivatkozik, amely szerint az a körülmény, hogy a belföldi illetőségű társaság olyan feltételek mellett kap kölcsönt az anyavállalatától, amelyek nem felelnek meg a szabad versenynek, megengedi az adós székhelye szerinti tagállam számára annak vizsgálatát, hogy az ügylet részben vagy teljes mértékben olyan egyértelműen mesterséges képződménynek minősül-e, amelyek célja az érintett tagállam szabályozása alkalmazásának megkerülése.
- 17 Az alperes ezenkívül a C-382/16. sz. ügyben hozott ítéletre hivatkozik, amelyben a Bíróság megállapítja, hogy megengedett az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az adott tagállamban illetőséggel rendelkező társaság jövedelmét – amely társaság egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságnak, amelyhez kölcsönös függőségi viszony keretében kapcsolódik, kedvezményeket juttatott olyan feltételek mellett, amelyek eltérnek azon feltételektől, amelyekben azonos vagy hasonló körülmények között egymástól független harmadik felek megállapodtak volna – úgy kell meghatározni, ahogyan az esedékes lenne, ha azok a feltételek lennének alkalmazandók, amelyekben az ilyen harmadik felek megállapodtak volna.

A kérelem indokolásának rövid összefoglalása

Az első kérdésről

- 18 A ZKPO 16. cikke (2) bekezdésének 3. pontja az adókijátszásra vonatkozó megdönthetetlen vélelmet tartalmaz, ha egymással gazdaságilag kapcsolatban álló vagy egymástól független személyek között nyújtanak kamatmentes kölcsönt, anélkül hogy biztosítanák a hitelező és az adós számára azt a lehetőséget, hogy az adókijátszás fennállására vonatkozó vélelmet megdöntsék. A Bíróság a C-524/04. sz. ügyben hozott ítélet 73. pontjában kifejti, hogy nem alapozhatja meg a visszaélészerű gyakorlat általános vélelmét, és nem igazolhatja a

Szerződésben biztosított valamely alapvető szabadságot sértő intézkedést pusztán az a körülmény, hogy valamely más tagállamban letelepedett kapcsolt vállalkozás kölcsönt nyújt a belföldi illetőségű társaság részére. Egymással gazdaságilag kapcsolatban nem álló személyek közötti kamatmentes kölcsön nyújtása esetén megalapozottan vélelmezhető az adókijátszás szándéka. Az egymással gazdaságilag kapcsolatban álló személyek esetében, amelyek egy kamatmentes kölcsönszerződés szerződő felei, a vállalatcsoport érdekeivel összefüggő gazdasági okok elképzelhetők egy kamatmentes kölcsönről szóló szerződés megkötésének okaként. A ZKPO 16. cikke (2) bekezdése 3. pontjának alkalmazása kizárja a kamatmentes kölcsön nyújtása gazdasági vagy üzleti okainak fennállására vonatkozó bizonyítékok jogi relevanciáját. A megdönthetetlen vélelem ugyanezen eljárási jelentőséggel bír olyan kamatmentes kölcsön esetében, amely egymástól független személyek között jött létre.

A második, harmadik és negyedik kérdésről

- 19 A 2003/49/EK irányelv 4. cikke (1) bekezdésének d) pontja szerint a forrás szerinti állam nem köteles biztosítani ezen irányelv előnyeit „követelésekből származó kifizetések [esetében], amelyek nem tartalmazzak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes”. A kölcsön esedékessége a megállapodás hatályba lépését követő 60 év elteltével következik be, és a 2003/49/EK irányelv 4. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá tartozik.
- 20 Ezen irányelvet a ZKPO azon módosításával ültették át a nemzeti jogba, amely 2011. január 1-jén lépett hatályba, és amely módosította a ZKPO 200. cikkének (1) bekezdését. E rendelkezés új változata szerint a 195. cikk szerinti jövedelmekre vonatkozó adómérték 10%; ez alól kivételt jelentenek a 200a. cikkben megjelölt esetek. Ugyanezen módosítással egy új 200a. cikket vezettek be, amelynek (3) bekezdése szerint az (1) és (2) bekezdés nem alkalmazható olyan követelésekből származó jövedelmekre, amelyek nem tartalmazzak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes. A ZKPO 200a. cikke (3) bekezdésének 1–3. pontja a 2003/49/EK irányelv 4. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontjában foglalt tényállásokat tartalmazza. Eszerint 2014-ben – a ZKPO 16. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének 3. pontja, 195. cikkének (1) bekezdése, 200. cikkének (2) bekezdése és 200a. cikkének (1) bekezdése és (5) bekezdésének 4. pontja alapján – 10%-os forrásadót vetettek ki egy másik tagállamban székhellyel rendelkező külföldi társaság olyan jövedelmeire, amelyeket egy vele gazdaságilag kapcsolatban álló belföldi illetőségű személytől kap olyan követelések alapján, amelyek nem tartalmazzak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes.
- 21 2015. január 1-jével hatályba lépett a ZKPO egy új módosítása, amely hatályon kívül helyezte a 200a. cikket, és amely úgy módosította a 200. cikk (2) bekezdését, hogy 10%-os adómértéket állapított meg a 195. cikk szerinti

jövedelmekre. A 195. cikk (6) bekezdését szintén módosították azáltal, hogy egy új 3. pontot illesztettek be, amely szerint az új (7)–(12) bekezdésben foglalt feltételek teljesülése esetén a kamatjövedelmek nem tartoznak forrásadó hatálya alá. A (7) bekezdés azon feltételeket sorolja fel, amelyek mellett a kamatjövedelmek nem tartoznak forrásadó hatálya alá. A (11) bekezdés 4. pontjából az következik, hogy a (7) bekezdés nem alkalmazható olyan követelésekből származó jövedelmekre, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes. A (11) bekezdés 1–3. pontja a 2003/49/EK irányelv 4. cikkének többi tényállását sorolja fel. Eszerint 2015-ben – a ZKPO 195. cikkének (1) bekezdése, (6) bekezdésének 3. pontja és (11) bekezdésének 4. pontja, valamint 200. cikkének (2) bekezdése alapján – 10%-os forrásadót vetettek ki egy másik tagállamban székhellyel rendelkező külföldi társaság olyan jövedelmeire, amelyeket egy vele gazdaságilag kapcsolatban álló helyi társaságtól kapott olyan követelések alapján, amelyek nem tartalmaznak fedezetet a főösszeg visszafizetésére, vagy amennyiben a visszafizetés a kibocsátás után több mint 50 évvel esedékes.

- 22 A 2011/96/EU irányelv 1. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint az irányelvet a tagállamok az adott tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott felosztott nyereségre alkalmazzák, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata. Az 1. cikk (2) bekezdése szerint a tagállamok nem alkalmazzák ezen irányelvet olyan, nem valódi jogügylet vonatkozásában, amelynek egyik fő célja adóelőny megszerzése. A 2011/96/EU irányelv 1. cikkének (3) bekezdése szerint a (2) bekezdés alkalmazásában egy jogügyletet akkor kell nem valódinak tekinteni, ha nem valós gazdasági tartalmat tükröző, tényleges kereskedelmi okokból jött létre. A 2011/96/EU irányelv 5. cikke szerint azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.
- 23 A C-524/04. sz. ügyben hozott ítélet 89. pontjában a Bíróság megállapította, hogy azon társaság székhelye szerinti tagállam, amely kölcsönből származó kamatot fizet a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat részére, felosztott nyereségnek tekintheti a belföldi illetőségű leányvállalat által fizetett kamatot.
- 24 A Bíróság a C-382/16. sz. ügyben hozott ítélet 54. pontjában kifejti, hogy ha valamely leányvállalat tevékenységi körének bővítése kiegészítő tőkejuttatástól függ amiatt, hogy nem áll rendelkezésére elegendő saját tőke, kereskedelmi okok igazolhatják a tőkeforrások anyavállalat általi mozgósítását olyan feltételek mellett, amelyek nem szokásosak harmadik felek között.

Az ötödik kérdésről

- 25 A 2008/7/EK irányelv 3. cikkének h), i) és j) pontja szerint tőke-hozzájárulásnak minősül: „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”,

„tőkeegyesítő társaság által felvett hitel, ha a hitelező jogosult a társaság nyereségéből való részesedésre” és „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”. Ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a) és b) pontja szerint a tagállamok semmilyen formájú közvetett adót nem vehetnek ki a tőkeegyesítő társaságokra „a tőke-hozzájárulások” és „a tőke-hozzájárulás részeként nyújtott kölcsönök, illetve szolgáltatások” tekintetében.

- 26 A C-249/89. sz. ügyben hozott ítélet 15. pontjában a Bíróság megállapította, hogy kamatmentes hitelnek valamely tag által a társasága részére történő nyújtása ennél fogva a 2008/7/EK irányelv által felváltott 69/335 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének b) pontja szerinti tőke-hozzájáruláshoz hasonló ügyletnek minősül. A megfelelési táblázat szerint az utóbbi rendelkezés megfelel a 2008/7/EK irányelv 3. cikke g)–j) pontjának. Az ítélet [12.] pontjában a Bíróság kifejtette, hogy a kamatmentes hitel nyújtása megengedi a társaság számára, hogy a tőkéről rendelkezzen anélkül, hogy ennek költségeit viselnie kellene, a 14. pontban pedig azt, hogy a kamatmentes hitel nyújtása megengedi a társaság számára, hogy a tőkéről rendelkezzen anélkül, hogy ennek költségeit viselnie kellene, és következésképpen e hitel nyújtását alkalmasnak kell tekinteni a társasági részesedések értékének növelésére.
- 27 A hivatkozott ítéletre tekintettel a felperes részére nyújtott kamatmentes kölcsön megfelel a 2008/7/EK irányelv 3. cikke (1) bekezdésének h)–j) pontja szerinti tőke-hozzájárulás fogalom-meghatározásának.
- 28 A C-350/98. sz. ügyben hozott 1999. november 11-i ítélet 20. pontja szerint a Bíróság feladata valamely adó, díj, illeték vagy hozzájárulás minősítése annak objektív jellemzői alapján és a nemzeti jog által adott jogi elnevezéstől függetlenül.

A hatodik kérdésről

- 29 A Bolgár Köztársaság Európai Unióba történő felvételének feltételeiről és részletes szabályairól szóló jegyzőkönyv és a Bolgár Köztársaság csatlakozásának feltételeiről szóló okmány szerint a Bolgár Köztársaság 2014. december 31-ig jogosult arra, hogy ne alkalmazza a 2003/49/EK 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 2014-re vonatkozó, a ZKPO 200. cikkének (2) bekezdésében és 200a. cikkének (1) bekezdésében és (5) bekezdésének 4. pontjában foglalt, fent hivatkozott

szabályozás ellentétes a hivatkozott jegyzőkönyv VI. melléklete 6. fejezetének 3. pontjában és a hivatkozott okmány VI. melléklete 6. fejezetének 3. pontjában foglalt, 5%-os maximális adómértékre vonatkozó szabályozással.

MUNKADOKUMENTUM