



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. március 1.¹

C-299/16. sz. ügy

**Z Denmark
kontra
Skatteministeriet**

(a Vestre Landsret [nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003/49/EK irányelv (ügynevezett kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv) – A hasznhúzó fogalma – Saját névben más javára történő eljárás – Az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárok hatása valamely uniós irányelv értelmezésére – Adójogi formákkal való visszaélés – A forrásadóztatás elkerülése során megvalósuló visszaélés fennállásának kritériumai – Az államok közötti információcsere-rendszerek hiányának kihasználásával megvalósított visszaélés – Át nem ültetett irányelvi rendelkezés közvetlen alkalmazása – A visszaélés megelőzésével kapcsolatos nemzeti elvek uniós joggal összhangban álló értelmezése”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben a Bíróságnak – akárcsak három másik párhuzamos eljárásban² – arról kell döntenie, hogy a kamat polgári jogi hasznhúzója milyen körülmények között tekinthető a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv³ szerinti hasznhúzónak is. Ennek során tisztázni kell, hogy az OECD által a modellegyezményeihez fűzött kommentárokat is figyelembe kell-e venni az uniós jog értelmezésekor, különösen ha azokat az irányelv elfogadását követően átszövegezték. Ezenkívül a visszaélés uniós jogi tilalma meghatározásának és közvetlen alkalmazhatóságának kérdése is felmerül.

2. A jelen ügyben befektetők egy harmadik államban illetőséggel rendelkező tőkealapon keresztül hitelt nyújtottak egy e tőkealap által ellenőrzött dán társaságnak. Nyilvánvalóan azért, mert Dánia a forrásadó bevezetésével a külföldi befektetők számára kedvezőtlenebbé tette az adójogi keretfeltételeket, a vonatkozó hitelkövetelést és a dán társaság részvényeit átruházták egy Luxemburgban létrehozott társaságra. Ennek keretében az átruházás során a tőkealap azonos összegű hitelt nyújtott e luxemburgi társaságnak. A másik uniós tagállamban illetőséggel rendelkező társaság bevonása többek között a kamatfizetéseket terhelő dán forrásadó elkerülését szolgálja.

¹ Eredeti nyelv: német.

² Ezek az eljárások a C-115/16., C-118/16. és C-119/16. sz. egyesített ügyekben folynak.

³ 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.).

3. Végső soron a fenti kérdések mindegyike az adójogban az adóalanyok polgári jogi ügyleti szabadsága és a polgári jogi szempontból hatékonyabb, de bizonyos körülmények között visszaélésszerű jogügyletekkel szembeni védekezés között fennálló alapvető konfliktusra vonatkozik. Jóllehet e probléma már a modern adójog kialakulása óta jelen van, a megengedett és meg nem engedett adóminimalizálás közötti elhatárolás továbbra is nehéz. Az a gépkocsivezető, aki a gépjárműadó megemlése után a költségek miatt eladja gépkocsiját, minden bizonnyal szándékosan kerüli el a gépjárműadót. Joggal való visszaélés azonban nem látható ebben, még ha az adómegettakarítás volt is az egyedüli indíték.

4. A bizonyos globális célcsoportok adózási gyakorlataival szemben politikailag felkorbácsolt indulatra tekintettel a jelen ügyben elvégzendő elhatárolás nem egyszerű feladat a Bíróság számára, mivel nem szabad a jogalanyok minden adócsökkentő magatartásformájára a visszaélés bélyegét sütni.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. Az ügy uniós jogi háttérét a 2003/49 irányelv, valamint az EK 43., EK 48. és EK 56. cikk (jelenleg EUMSZ 49., EUMSZ 54. és EUMSZ 63. cikk) képezi:

6. A 2003/49 irányelv (1)–(6) preambulumbekézése értelmében:

- „(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.
- (5) A szabályozást csak azon kamat- és jogdíjfizetések összegére kell alkalmazni, ha vannak ilyenek, amelyekről a kifizető és a haszonhúzó különleges jogviszony hiányban is megállapodott volna.
- (6) Ezen felül szükséges, hogy a tagállamok számára ne legyen eleve kizárt a csalások és visszaélések elleni küzdelmet szolgáló megfelelő intézkedések meghozatala.”

7. A 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„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 hasznahúzója egy másik tagállam vállalkozása vagy egy tagállam vállalkozásának egy másik tagállamban levő állandó telephelye.”

8. A 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése értelmében továbbá:

„Egy tagállam vállalkozását csak akkor tekintik a kamat vagy jogdíj hasznahúzójának, ha e kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökeként, megbízottjaként [helyesen: bizalmi vagy kezelőjeként] vagy aláírásra jogosultjaként.”

9. A 2003/49 irányelv 1. cikkének (7) bekezdése a következőképpen szól:

„E cikket csak akkor kell alkalmazni, ha az a vállalkozás, amelyik kamatok vagy jogdíjak kifizetője, vagy az a vállalkozás, amelynek állandó telephelyét kamatok és jogdíjak kifizetőjének tekintik, társult vállalkozása azon vállalkozásnak, amelyik az említett kamatnak vagy jogdíjnak hasznahúzója, vagy amelynek állandó telephelyét ezek hasznahúzójaként tekintik.”

10. A 2003/49 irányelv „Csalás és visszaélés” címet viselő 5. cikke a következő rendelkezést tartalmazza:

„(1) Ezen irányelv nem zárja ki olyan hazai vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását, amelyek csalás vagy visszaélés megelőzéséhez szükségesek.

(2) Az olyan ügyletek esetén, amelyek legfontosabb indítéka vagy egyik legfontosabb indítéka az adókijátszás, adókikerülés vagy visszaélés, a tagállamok visszavonhatják az ezen irányelvben biztosított előnyöket vagy megtagadhatják ezen irányelv alkalmazását.”

B. A nemzetközi jog

11. A Dánia és Luxemburg között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1980. november 17-én kelt egyezmény (a továbbiakban: kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) a kamatadóztatási joghatóság megosztása tekintetében a következőket írja elő a 11. cikk (1) bekezdésében:

„(1) Az egyik Szerződő Államban keletkezett és a másik Szerződő Államban illetőséggel rendelkező személynek kifizetett kamat csak akkor adóköteles a hivatkozott másik államban, ha a hivatkozott személy annak tényleges »hasznahúzója«.”

12. A hivatkozott rendelkezés szerint a forrás szerinti állam, a jelen esetben Dánia, nem adóztathatja meg a luxemburgi illetőségű személynek kifizetett kamatot, ha e személy a kamat „hasznahúzója”. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem határozza meg pontosabban a „hasznahúzó” fogalmát.

C. A dán jog

13. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogvita által érintett években fennálló dán jogszabályi helyzet a következőképpen alakult:

14. A részvénytársaságok adóztatásáról szóló törvény (a továbbiakban: a társasági adóról szóló törvény)⁴ 2. §-a (1) bekezdésének d) pontja meghatározza a külföldi társaságoknak a dán társaságok által jóváírt vagy fizetett kamathoz kapcsolódó korlátozott adókötelezettségének szabályait:

„2. § E törvény szerint adókötelesek továbbá azok az 1. § (1) bekezdése szerinti társaságok, egyesületek stb., amelyek székhelye külföldön van, amennyiben azok [...]

d) valamely [dán jog szerinti társaságot] vagy valamely [...] [külföldi társaság állandó telephelyét] [...] a Skattekontrollen [(az adóellenőrzésről szóló törvény)] 3 B. §-ában felsorolt külföldi jogi személyekkel szemben terhelő kötelezettséggel (ellenőrzött kötelezettség) kapcsolatban belföldi forrásból származó kamatot kapnak. [...] Az adókötelezettség nem terjed ki a kamatra, ha az a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló [2003/49] irányelv vagy a Feröer-szigetekkel, Grönlanddal, illetve az átvevő társaság stb. székhelye szerinti állammal létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem vagy csak mérsékelten adóköteles. Ez azonban csak arra az esetre vonatkozik, ha a kifizető társaság és az átvevő társaság a kifizetés időpontját is magában foglaló legalább egyéves egybefüggő időszakban társultnak minősül az említett irányelv értelmében [...]”

15. Végeredményben a korlátozott adókötelezettség a vitatott években nem terjedt ki a valamely anyavállalatnak kifizetett olyan kamatra, amelyet a 2003/49 irányelv vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem terhelte adó, vagy csak mérsékelt adó terhelte.

16. Amennyiben azonban a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének d) pontja alapján a Dániából származó kamattörvényre korlátozott adókötelezettség vonatkozik, úgy a forrásadóról szóló dán törvény⁵ 65 D. §-a szerint a kamattörvény köteles levonni a forrásadót („kamattörvény”).

17. A 2006-os és 2007-es adóévre 30%-os mérték vonatkozott. Késedelmes forrásadó-fizetésekor (korlátozott adókötelezettség esetén) az adókövetelésre kamatot számítanak fel (a forrásadóról szóló törvény 66 B. §-a). A késedelmi kamattörvényre vonatkozó kötelezettség a forrásadó levonására köteles személyt terheli.

18. Az érintett időszakban Dániában nem létezett általános jogszabály a visszaélések megelőzésére. Az ítélkezési gyakorlatban azonban kialakult az úgynevezett „valóság doktrína”, amely szerint az adózásra a valós történések különös értékelése alapján kerül sor. Ez azt jelenti, hogy az ügy körülményeitől függően elfogadható olyan, a tartalmat a formával szemben elsőbbségben részesítő megközelítés, amely szerint érvénytelennek tekinthetők az adóhoz kapcsolódó olyan ügyletek, amelyek tartalma nem valós, és amelyek az ügyben valóban megtörtént események fényében mesterségesek („substance-over-form” [a tartalmat a formával szemben elsőbbségben részesítő megközelítés]). A felek egyetértettek abban, hogy a hivatkozott doktrína nem alapozza meg a jelen ügyben megvalósult ügyletek érvénytelenségét.

19. A dán ítélkezési gyakorlatban továbbá kialakult az úgynevezett „jog szerinti jövedelemszerző” elve. A dán statsskatteloven (adóttörvény) 4. §-ában szereplő, a jövedelemadóról szóló alaprendelkezésem nyugvó elv szerint az adóhatóság nem köteles elfogadni a jövedelemszerző üzletnek/tevékenységnek és az abból származó jövedelem helyének mesterséges különválasztását. Az elv célja tehát annak

⁴ Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., selskabsskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1037 af 24. august 2007 (a 2007. augusztus 24-i 1037. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvény).

⁵ Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005 (a forrásadóról szóló, 2005. november 14-i 1086. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvény).

meghatározása, hogy – a bemutatott állítólagos vállalati struktúrától függetlenül – ki a jövedelem tényleges kedvezményezettje, és ezzel e személy adókötelezettségének meghatározása. Az tehát a kérdés, hogy adójogi szempontból kihez kell rendelni a jövedelmet. A „jog szerinti jövedelemszerző” tehát az a személy, aki a szóban forgó jövedelem tekintetében adófizető.

III. Az alapjogvita

20. A Z Denmark dán ipari társaság; 2005 augusztusában az A Fund tőkealap megszerezte e társaság részvényeinek körülbelül 66%-át. A szerzéssel összefüggésben – 2005. szeptember 27-én – az A Fund hitelt nyújtott a Z Denmark részére 9%-os kamattal.

21. 2006-ban Dánia a külföldre kifizetett kamatot terhelő forrásadót vezetett be. 2006. április 28-án az A Fund létrehozta Luxemburgban a Z Luxembourg társaságot, és a Z Denmarkkal szemben fennálló követelését átruházta e társaságra. Az átruházás során az A Fund a Z Luxembourgnak is hitelt nyújtott 9,875%-os kamatmértékkel. A 2006. június 21-i megállapodás alapján az A Fund átruházta a Z Denmarkban fennálló részesedését a Z Luxembourgra.

22. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a Z Luxembourg 2006. és 2007. évi éves beszámolóiból az következik, hogy tevékenysége kizárólag abból állt, hogy a Z Denmark társaság részvényeinek tulajdonosa volt. Az éves beszámolókból kiderül, hogy a társaság 2006-ban 23 588 euró negatív eredményt, 2007-ben pedig 15 587 euró pozitív eredményt ért el. A „Nyereséget terhelő adók” tétel az egyik év (feltehetően 2007) vonatkozásában 3733 eurót mutatott ki.

23. A Z Denmark 2007. november 1-jén fizette vissza a fent hivatkozott hitelt. A hitel Z Denmark általi visszafizetésének napján a Z Luxembourg hasonlóképpen kifizette az A Fund felé fennálló tartozását, a felmerült kamattal együtt.

24. Az A Fund öt tőkealpból áll, amely közül négy (a dán adójog alapján) adózási szempontból átlátható⁶ betéti társaság (limited partnership) Jersey-n.

25. A négy átlátható tőkealpnak körülbelül 70 közvetlen befektetője van, nyugdíjalapokat, pénzügyi intézményeket, alapok alapjait („funds-of-funds”), befektetési alapokat és tőkealapokat, általános társaságokat és magánszemélyeket is beleértve.

26. A hivatkozott befektetők számos, az Európai Unió területén belüli és azon kívül eső joghatóság hatálya alatt állnak olyan országokban, amelyekkel Dánia kötött vagy nem kötött a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt. Az utolsó (ötödik) tőkealap, a Jersey-n székhellyel rendelkező A Fund Limited adózási szempontból nem átlátható jogalany, és az A Fund mintegy 0,6%-ával rendelkezik.

27. 2010. december 10-i határozatában a SKAT (adóhatóság, Dánia) megállapította, hogy a Z Luxembourg nem tekinthető a kamat 2003/49 irányelv és a Dánia és Luxemburg között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti „haszonhúzójának”.

28. Az adóhatóság megállapította, hogy a Z Denmark társaságnak le kellett volna vonnia a forrásadót a társaság fő részvényese, a Z Luxembourg javára szóló, 2006-os és 2007-es kamattörlesztésekkel összefüggésben, és hogy a Z Denmark felelős a forrásadó megfizetésének elmulasztásáért.

⁶ Ez azt jelenti, hogy a társaság eljárhat ugyan jogügyletekben, adójogi szempontból azonban nem a társaságnak, hanem közvetlenül annak tagjainak kell a társaság nyereségét arányosan betudni, és az után a tagoknak kell az adót arányosan megfizetniük. Ennek következményeként főszabály szerint nem a társaság illetősége szerinti állam, hanem a tagok illetősége szerinti állam adóztatja arányosan „a társaság jövedelmét” (jelen esetben a tőkealapok kamattörlesztését).

29. A Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) előtt a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) kijelentette, hogy a dán jog szerint a Z Luxembourgot kell a „jog szerinti jövedelemszerzőnek” tekinteni. A Z Luxemبورgra ezért korlátozott adókötelezettség vonatkozik a szóban forgó kamatok vonatkozásában.

30. Az adóhatóság határozatával szemben jogorvoslattal fordultak a Landsskatteret (legfelső szintű adóhatóság, Dánia), amely 2012. január 31-i határozatával hatályában fenntartotta az adóhatóság határozatát. A Z Denmark a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) előtt megtámadta a legfelső szintű adóhatóság határozatát.

31. A Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményez.

IV. A Bíróság előtti eljárás

32. A Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság) a következő kérdéseket terjesztette elő:

- 1) Úgy kell-e értelmezni a [2003/49] irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdését, hogy az a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely az irányelv 3. cikkének hatálya alá tartozik, és amely a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között kamatot kap valamely másik tagállambeli leányvállalatától, az irányelv alkalmazásában a hivatkozott kamat »haszonhúzója«?
- 1.1) Az 1977. évi OECD adóztatási modellegetymény 11. cikkében szereplő megfelelő fogalommal összhangban kell-e értelmezni a [2003/49] irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdése szerinti »haszonhúzó« fogalmát?
- 1.2) Amennyiben az 1.1) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy a fogalmat kizárólag az 1977. évi adóztatási modellegetymény 11. cikkéhez fűzött kommentárra (8. pont) tekintettel kell értelmezni, vagy további kommentárok is figyelembe vehetők az értelmezés során, beleértve a 2003-ban az »áteresztő társaságokkal« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket (8.1. pont, jelenleg 10.1. pont) és a 2014-ben a »szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettségekkel« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket (10.2. pont)?
- 1.3) Amennyiben a 2003. évi kommentárok figyelembe vehetők az értelmezés során, úgy annak értékelése során, hogy valamely társaság nem minősül-e »haszonhúzó« a [2003/49] irányelv alkalmazásában, milyen jelentősége van annak, ha a szóban forgó kamatot a főösszeghez rendelik (»roll-up« [tőkésítik]), ha a kamat jogosultját szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség terheli a kamat más személy részére történő átadására, és ha a kamatfizető személy székhelye szerinti állam által a kamat »haszonhúzóinak« tekintett személyek többsége más tagállamokban vagy más államokban rendelkezik illetőséggel, amelyekkel Dánia egyetyményt kötött a kettős adóztatás elkerüléséről, azaz a dán adójogszabályok alapján nem lenne indokolt a forrásadó levonása, ha a szóban forgó személyek hitelezők lennének, és ezáltal közvetlenül jutnának a kamathoz?
- 1.4) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy az irányelv alkalmazásában »haszonhúzó« kell-e tekinteni a kamat jogosultját, milyen jelentőséggel bír, hogy a kérdést előterjesztő bíróság az ügy tényállásának értékelését követően arra a következtetésre jutott, hogy a jogosult – a kapott kamat más személynek való átadására irányuló szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség hiányában – nem rendelkezett »teljes körű« jogosultsággal a kamat »használatára és hasznainak szedésére« (»use and enjoy«) az 1977. évi adóztatási modellegetymény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?

- 2) Azt feltételezi-e a tagállamnak az irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozása a család vagy visszaélés megelőzésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása tekintetében, vagy az irányelv 5. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozása, hogy a szóban forgó tagállam az irányelv 5. cikkét átültető különös hazai rendelkezést fogad el, vagy hogy a nemzeti jogban vannak olyan, a csalásra, visszaélésre és adókiátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az 5. cikkel összhangban lehet értelmezni?
- 2.1) Amennyiben a 2) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy az irányelv 5. cikke szerinti különös hazai rendelkezésnek tekinthető-e a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (2) bekezdésének d) pontja, amely szerint a kamatjövedelemre vonatkozó korlátozott adókötelezettség nem vonatkozik »a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló [2003/49] irányelv [...] szerint adómentes kamatra«?
- 3) Az irányelv 5. cikkének hatálya alá tartozó, megállapodáson alapuló visszaélés-ellenes rendelkezés-e a valamely két tagállam között létrejött és az OECD adóztatási modellegyezménnyel összhangban megszövegezett, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében a kamat adóztatása attól függ, hogy a kamat jogosultja tekintendő-e a kamat haszonhúzójának?
- 4) Annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság a kamat haszonhúzója, és azzal érvel, hogy a másik tagállambeli társaság úgynevezett mesterséges áteresztő társaság, kötelessége-e a [2003/49] irányelv vagy az EK 10. cikk alapján meghatározni azon személyt, akit ebben az esetben haszonhúzónak tekint?
- 5) Amennyiben valamely kamatfizető valamely tagállamban rendelkezik illetőséggel, a kamat jogosultja pedig valamely másik tagállamban rendelkezik illetőséggel, és a kamat jogosultját az első tagállam nem tekinti a szóban forgó kamat [2003/49] irányelv szerinti »haszonhúzójának«, és ezért a hivatkozott kamattal összefüggésben a hivatkozott tagállamban korlátozott adókötelezettség vonatkozik rá, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében az első tagállam a külföldi kamatjogosult esetében nem veszi figyelembe azokat a kamatkiadás formájában megjelenő költségeket, amelyek a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között terhelik a kamat jogosultját, míg a hivatkozott tagállam jogszabályai szerint a kamatkiadások főszabály szerint elszámolhatók, és ezért levonhatók a belföldi kamatjogosult adóköteles jövedelméből?
- 6) Amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) valóban nem mentesül a forrásadó alól a [2003/49] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott kamat tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatra korlátozott adókötelezettség vonatkozik a kamattal összefüggésben a hivatkozott tagállamban, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében az utóbbi tagállamban a forrásadó levonásáért felelős társaságnak (leányvállalat) magasabb mértékű késedelmi kamatot kell fizetnie a forrásadó-tartozás késedelmes megfizetése esetén ahhoz a késedelmi kamathoz képest, amelyet a tagállam az ugyanazon tagállamban illetőséggel rendelkező társasággal szemben érvényesített társaságiadó-követelés (a kamatjövedelmet is beleértve) esetén alkalmaz?
- 7) Amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) valóban nem mentesül a forrásadó alól a [2003/49] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott kamat tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatra adóalanyként korlátozott adókötelezettség vonatkozik a

kamattal összefüggésben a hivatkozott tagállamban, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel (másodlagosan az EK 56. cikkel) – külön-külön vagy együttesen – ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében:

- a) az utóbbi tagállam a kamatfizető személyt a kamat után forrásadó levonására kötelezi, és e forrásadó-levonás elmaradása esetén e személy hatóságokkal szembeni fizetési kötelezettségét állapítja meg, noha ilyen forrásadó-levonási kötelezettség nem áll fenn akkor, amikor a kamat jogosultja az utóbbi tagállamban rendelkezik illetőséggel;
- b) az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatnak nem kellett volna társaságiadó-előleget fizetnie az első két adóévben, hanem csak a forrásadó esedékességének időpontjánál jóval későbbi időpontban kezdett volna társasági adót fizetni?

A kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy a 6) kérdésre adandó válaszát illessze bele a jelen kérdésre adandó válaszába.

33. A Bíróság előtt a Z Denmark, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, az Osztrák Köztársaság, a Svéd Királyság, az Olasz Köztársaság, a Holland Királyság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel kapcsolatban. A 2017. október 10-én tartott tárgyaláson – amelynek a C-115/16–C-119/16. sz. egyesített ügyek is tárgyát képezték – a Z Denmark, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Európai Bizottság vett részt.

V. Jogi értékelés

A. A haszonhúzó meghatározásáról (az 1)–1.4) kérdés)

34. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett 1)–1.4) kérdésével, amelyeket együttesen kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben azt kérdezi, hogy hogyan kell értelmezni a 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdése szerinti haszonhúzó fogalmát. Ehhez ki kell alakítani a 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó fogalmát (1. pont), majd meg kell vizsgálni, hogy milyen hatással vannak annak értelmezésére az OECD adóztatási modellegezmény (a továbbiakban: OECD-modellegezmény) és az ahhoz fűzött kommentárok (2. pont).

1. A 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó fogalma (az 1) és 1.4) kérdés)

35. A 2003/49 irányelv célja, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot teremtsen a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteket illetően a társult vállalkozások között.

a) Főszabály: a kamatjogosult mint haszonhúzó

36. A 2003/49 irányelv (2)–(4) preambulumbekkezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdése a határokon átnyúló kamatfizetések jogi kettős adóztatásának kiküszöbölésére irányul a kamatoknak a felmerülésük helye szerinti tagállamban a tényleges haszonhúzó terhére történő adóztatásának megtiltásával. A fent hivatkozott rendelkezés tehát kizárólag a kamatjogosult adójogi helyzetét érinti.⁷

⁷ 2011. július 21-i Scheuten Solar Technology ítélet (C-397/09, EU:C:2011:499, 28. pont).

37. Kamatjogosult az, aki a polgári jog alapján a kamatra a saját nevében jogosult. E tekintetben az következik a Bíróság ítélkezési gyakorlatából, hogy a 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó főszabály szerint a kamatfizetést a polgári jog alapján követelni jogosult személy.⁸

38. A 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése is ezt támasztja alá. E rendelkezés kizárja, hogy az ügynököt, bizalmi vagyongazdát vagy aláírásra jogosultat haszonhúzóknak lehessen tekinteni. Ezeknek az említett rendelkezésben szereplő személyeknek az esetében a jogosultság érvényesítésére vagy nem az adott személy saját nevében (az ügynök vagy az aláírásra jogosult esetében), vagy a saját nevében, de nem a saját javára (a bizalmi vagyongazdát esetében) kerül sor. Ez arra enged következtetni, hogy azokban az esetekben, amelyekben a kamat jogosultja saját nevében és saját javára (vagyis saját hasznára) kapja a kamatot, ő minősül haszonhúzóknak is.

39. A kérdést előterjesztő bíróság közli, hogy az A Fund Z Denmarkkal szemben fennálló hitelkövetelését a Z Luxembourgra ruházták át. A Z Denmark által a Z Luxembourg részére fizetett kamatot tehát utóbbi a saját nevében kapja. Ennélfogva az a döntő kérdés, hogy e kamatot saját javára vagy más személy (például az A Fund, illetve annak befektetői) javára kapja-e. Saját javára jár el az, aki egyedül dönthet a kamat felhasználásáról, és a veszteség kockázatát is egyedül viseli. Más személy javára jár el ellenben az, aki úgy kötődik valamely harmadik személyhez, hogy végeredményben e harmadik személy viseli a veszteség (jelen esetben a kamatok) kockázatát.

b) Kivétel: a bizalmi vagyongazdát

40. Mint az a 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdéséből kiderül, nem a polgári jogi haszonhúzó az irányelv szerinti haszonhúzó, ha az előbbi csak bizalmi vagyongazdátként jár el.

41. Kizárt, hogy a Z Luxembourg és az A Fund vagy a befektetők mint kedvezményezettek között nyílt bizalmi vagyongazdát jogviszony állna fenn. A bizalmi vagyongazdát vagyoni jogokat ruháznak ugyan át, azokat azonban csak a bizalmi vagyongazdát megállapodás keretei között gyakorolhatja. E megállapodás eredményeként a bizalmi vagyongazdát jogi hatalma a külső jogviszonyokban túllép a vagyongazdát és közte fennálló bizalmi vagyongazdát jogi kapcsolaton. E különleges kapcsolat az, amelynek eredményeként a bizalmi vagyongazdát még a saját nevében ugyan, de már nem a saját javára jár el. Ilyen kapcsolat fennállása a jelen ügyben nem állapítható meg.

42. Csak a kérdést előterjesztő bíróság képes megállapítani teljes körű értékelés keretében, hogy a jelen ügyben az érintett társaságok létrejöttének körülményei és azok közeli viszonya miatt gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítésben adott esetben egyfajta rejtett bizalmi vagyongazdát jogviszony áll-e fenn a Z Luxembourg és az A Fund vagy a befektetők mint kedvezményezettek között. A Bíróság mindazonáltal hasznos iránymutatást adhat ennek megállapításához.

43. A harmadik féllel (jelen esetben az A Funddal) kötött szerződéses megállapodás alapján hasonló feltételek mellett és bizonyos mértékig közeli időpontban történő refinanszírozás – mint amilyenről a jelen ügyben is szó van – önmagában nem elegendő bizalmi vagyongazdát kapcsolat megállapításához. A 2003/49 irányelv 1. cikkének (7) bekezdése és (4) preambulumbekkezdése is bizonyos társasági jogi összefonódásból indul ki, amely önmagában – vagyis elszigetelten szemlélve – nem lehet hatással a haszonhúzó meghatározására. Ezt a 2003/49 irányelv (5) preambulumbekkezdése és 4. cikkének (2) bekezdése is alátámasztja, amely utóbbi a kifizető és a haszonhúzó közötti „különleges

⁸ 2011. július 21-i Scheuten Solar Technology ítélet (C-397/09, EU:C:2011:499, 27. pont) – „E tekintetben a 2003/49 irányelv 2. cikkének a) pontja az említett kamatok »mindenféle követelésből származó jövedelemként« határozza meg. Márpedig kizárólag a tényleges haszonhúzó kaphat ilyen követelésekből származó jövedelemnek minősülő kamatokot.”

kapcsolat” esetén is csak az összeg korrekcióját írja elő, nem vonja azonban kétségbe a kifizetői vagy haszonhúzó minőséget. E tekintetben a 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése szerinti bizalmi vagyonkezelési jogviszony több, mint egy társasági jogi szempontból társult vállalkozások között létrejött hitelmegállapodás.

44. Sokkal inkább ezen túlmutató olyan belső (vagyis az A Fund és a Z Luxembourg közötti) kapcsolatnak kellene fennállnia, amely korlátozza a Z Luxembourgot kifelé megillető jogosultságokat. Ilyen jogi kapcsolat fennállása a jelen ügyben ez idáig nem volt megállapítható. Mindenesetre nem keletkezett ilyen kapcsolatot önmagában az, hogy saját tőkéjét használnak a kölcsönhöz, vagy hogy a kamatot a főösszeghez rendelik, vagy azt a jogosult tőkéjévé alakítják.

45. Más lenne azonban a helyzet véleményem szerint akkor, ha például a Z Luxembourg költségei nem lettek volna a kamatjövedelemből fedezhetőek, hanem a kamatot kizárólag és teljes mértékben át kellett volna adni. Alkalmasint más lehet a helyzet akkor is, ha a refinanszírozás kamatának mértéke és a kapott kamat mértéke azonos, vagy a közbeiktatott társaságnak nem keletkeznek a kamatjövedelméből fizetendő saját költségei. Szintén más lenne a helyzet akkor, ha a Dániában illetőséggel rendelkező társaság (a Z Denmark) fizetőképességének kockázatát kizárólag az A Fundnak kellene viselnie, mert ez esetben a Z Luxembourg A Funddal szembeni hiteltartozása is megszűnne. Azonban csak a kérdést előterjesztő bíróság képes megállapítani, hogy vannak-e ezekre utaló támpontok.

46. Ha mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság az egyedi eset körülményeinek összessége alapján ilyen bizalmi vagyonkezelési kapcsolat fennállását feltételezi, akkor a 2003/49 irányelv 1. cikke (4) bekezdésének szövege alapján a vagyonrendelő a 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó. Amennyiben a bizalmi vagyonkezelőn keresztül a vagyonrendelő részére történő kamatfizetés a 2003/49 irányelv feltételeinek is megfelel, a forrásadó alóli mentesség továbbra is fennáll.

c) Következtetés az 1) és 1.4) kérdéssel kapcsolatban

47. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 1) és 1.4) kérdésre ezért azt a választ kell adni, hogy a kamatozó követelés jogosultjának minősülő, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti haszonhúzónak tekintendő. Más a helyzet akkor, ha e társaság nem a saját nevében és a saját javára, hanem (adott esetben rejtett) bizalmi vagyonkezelési kapcsolat alapján harmadik személy javára jár el. Ebben az esetben a harmadik személyt kell haszonhúzónak tekinteni. Ez utóbbit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie az összes körülmény teljes körű értékelése keretében.

2. Értelmezés az OECD-modelleghelyezményhez fűzött kommentárok alapján? (az 1.1)–1.3) kérdés)

48. Az 1.1)–1.3) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság különösen azt kívánja megtudni, hogy az OECD-modelleghelyezményhez fűzött kommentárok is figyelembe vehetők-e a 2003/49 irányelv fogalmainak értelmezése során, és ha igen, az irányelv elfogadását követően kidolgozott OECD-modelleghelyezményhez fűzött kommentárok is figyelembe vehetők-e.

49. Az OECD-modelleghelyezményhez fűzött későbbi kommentárok (például a 2008. évi kommentárok 8. és 9. pontja) főszabály szerint nem tekintik haszonhúzónak az úgynevezett áteresztő társaságokat, ha azok – annak ellenére, hogy formálisan haszonhúzók – gyakorlatilag rendkívül szűkre szabott jogosultságokkal rendelkeznek, ami a kérdéses jövedelem tekintetében csak az érdekelt felek javára eljáró bizalmi vagy egyszerű vagyonkezelővé teszi azokat.

50. Az OECD-modelleghelyezmények nem jogilag kötelező erejű, többoldalú nemzetközi szerződések, hanem egy nemzetközi szervezet egyoldalú aktusai az e szervezet tagállamainak címzett ajánlások formájában. Ezen ajánlások az OECD önmagáról alkotott elképzelése szerint sem kötelezőek; az OECD eljárási szabályzata alapján a tagállamoknak ellenben meg kell vizsgálniuk azokat abból a szempontból,

hogyan indokoltak vélik-e azok követését.⁹ Ez még inkább így van az OECD által a modellegyezményekhez fűzött kommentárok esetében, amelyek végül is csak jogi véleményeket tartalmaznak.

51. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóztatási joghatóság általuk elvégzendő kiegyensúlyozott megosztása során a tagállamok felhasználhatják a modellegyezmények által tükrözött nemzetközi gyakorlatot.¹⁰ Ez az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárokból alkalmasint megjelenő nemzetközi jogi álláspont felhasználására is vonatkozik.

52. Az OECD-modellegyezményekhez fűzött kommentárok azonban akkor sem lehetnek közvetlen hatással valamely uniós irányelv értelmezésére, ha a használt fogalmak azonosak. E tekintetben az említett kommentárok csak az OECD-modellegyezmények kidolgozóinak véleményét tükrözik, a parlamenti jogalkotók vagy akár az uniós jogalkotó véleményét azonban nem. Legfeljebb akkor lehet indokolt az ennek megfelelő értelmezés, ha az irányelv szövegéből és előkészítő anyagaiból az derül ki, hogy az uniós jogalkotó figyelembe vette valamelyik OECD-modellegyezmény szövegét és az e modellegyezményhez (annak idején) fűzött kommentárokat.

53. Ezért már a Bíróság is megállapította, hogy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek az OECD modellegyezményéhez fűzött kommentárokról figyelemmel értelmezett rendelkezése nem korlátozhatja az uniós jogot.¹¹ Ez különösen így van az OECD-modellegyezménynek és a kommentároknak az irányelv elfogadását követő módosításai esetében. Máskülönben az OECD szerződő államai dönthetnének valamely uniós irányelv értelmezéséről.

54. Ha azonban az OECD kommentárjai nem fejtetik ki közvetlenül kötelező hatást, és ha ezután a 2003/49 irányelv 1. cikkének (4) bekezdése elhatárolja, hogy a hitelező a saját hasznára kapja-e a kifizetéseket, és nem bizalmi vagyongazdálkodóként, akkor ez a döntő (uniós jogi) kérdés a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti haszonhúzó megállapítása szempontjából. Ha nem áll fenn (adott esetben rejtett) bizalmi vagyongazdálkodási jogviszony, akkor a polgári jogi igényjogosult a 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó is. Végül soron azonban e megközelítés hasonlít az OECD-modellegyezményhez fűzött újabb kommentárokból szereplő megközelítéshez.

55. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 1.1) és 1.2) kérdésre ezért az a válasz adható, hogy a haszonhúzó fogalmát az uniós jogban önállóan és az 1977. évi OECD-modellegyezmény 11. cikkétől vagy a későbbi változatoktól függetlenül kell értelmezni. Következésképpen nem szükséges választ adni az 1.3) kérdésre.

B. A visszaélés megállapításának kritériumai (a 2) kérdés)

56. A 2) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt kívánja megtudni, hogy hivatkozhat-e valamely tagállam a 2003/49 irányelv 5. cikkére a csalás és visszaélés megelőzése érdekében. Ez azonban szükségszerűen azt feltételezi, hogy a jelen ügyben szereplőhöz hasonló – többek között a dániai forrásadóztatás elkerülését szolgáló – struktúra esetében a 2003/49 irányelv 5. cikke szerinti visszaélés áll fenn, amit ezért a következőkben meg kell vizsgálni.

⁹ Az OECD eljárási szabályzata 18. szabályának b) pontja: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation”. Elérhető: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

¹⁰ 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 22. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 49. pont); 2006. szeptember 7-i N ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 45. pont); 1998. május 12-i Gilly ítélet (C-336/96, EU:C:1998:221, 31. pont); 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. pont); de lásd ezzel kapcsolatban még: 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet (C-682/15, EU:C:2017:373, 67. pont).

¹¹ 2006. január 19-i Bouanich ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 50. és 56. pont).

57. A visszaélés fennállása az adott konkrét eset összes körülményének teljes körű értékelésétől függ, amelyek megállapítása az illetékes nemzeti hatóságok feladata, és bíróság által felülvizsgálhatónak kell lennie.¹² Ezt a teljes körű értékelést a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.¹³ Annak értékeléséhez azonban, hogy az ügyleteket rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtják-e végre, vagy kizárólag abból a célból, hogy az adott személyek csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből,¹⁴ a Bíróság hasznos iránymutatást bocsáthat a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére.¹⁵

58. Ehhez először alaposabban meg kell vizsgálni a visszaélés uniós jogban használt fogalmát (1. pont), majd pedig a visszaélés konkrét ügybeli megvalósulásának kritériumait (2. pont).

1. A visszaélés fogalma az uniós jogban

59. A 2003/49 irányelv 5. cikke szerint a tagállamok számára nem lehet eleve kizárt a csalások és visszaélések elleni küzdelmet szolgáló megfelelő intézkedések meghozatala (lásd ezzel kapcsolatban a (6) preambulumbekendést is).

60. A haszonhúzó fogalmának fent (a 36. és azt követő pontokban) javasolt értelmezése nem áll ellentmondásban e céllal. Inkább arról van szó, hogy az utóbb említett cél nem elsősorban a haszonhúzó fogalmán (különösen a bizalmi vagyongazdálkodás közbeiktatása nem feltétlenül visszaélésszerű), hanem a 2003/49 irányelv 5. cikkén keresztül valósul meg.

61. Az említett rendelkezés végső soron azt juttatja kifejezésre, amit az ítélkezési gyakorlat is elismer: nem lehet az uniós jogi normákra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkozni. Az uniós jog valamely rendelkezésének alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből.¹⁶

62. A 2003/49 irányelv mindazonáltal nem határozza meg a visszaélés fogalmát. Más uniós irányelvek azonban megfelelő támpontokkal szolgálnak. Így az egyesületekről szóló irányelv¹⁷ 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja egy ilyen célkitűzés fennállására vonatkozó szabályozási példaként az adott ügylet valós üzleti okának hiányát nevezi meg. Ezen túlmenően – a vitatott évekre még nem alkalmazható – az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló irányelv¹⁸ (a továbbiakban: 2016/1164 irányelv) 6. cikke meghatározza a visszaélés fogalmát. E meghatározás szerint

12 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 60. pont).

13 Ugyanígy: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 59. pont); 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 49. pont).

14 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont); 2006. április 6-i Agip Petroli ítélet (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); lásd még: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. pont).

15 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 34. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 56. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 77. pont).

16 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. április 6-i Agip Petroli ítélet (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); lásd még ezzel kapcsolatban: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. pont).

17 A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.).

18 A belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló, 2016. július 12-i (EU) 2016/1164 tanácsi irányelv (HL 2016. L 193., 1. o.).

az a döntő, hogy olyan jogügylet valósul-e meg, amely – mivel fő célja vagy egyik fő célja az alkalmazandó adójogszabályok tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése – nem tekinthető valódinak. A (2) bekezdés értelmében egy jogügyletet annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre.

63. A Bíróság nem utolsósorban többször megállapította, hogy abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan tisztán mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak.¹⁹ Mint azt a Bíróság időközben szintén többször megállapította, ehhez elegendő, ha az adóelőny megszerzése nem a képződmény kizárólagos,²⁰ hanem alapvető célja.²¹

64. A Bíróság ezen ítélkezési gyakorlata két egymást kölcsönösen feltételező elemet tartalmaz. Egyrészt azok a tisztán mesterséges jogügyletek, amelyek végeredményben csak papíron léteznek, eleve nem ismerhetők el. Ezenfelül döntő jelentőséggel bír az adójogszabály kijátszása, amely valós gazdasági tartalommal rendelkező képződmények segítségével is megvalósítható. Alighanem ez utóbbi eset a gyakoribb, és azt a 2016/1164 irányelv új 6. cikke immár kifejezetten szabályozza is. Egyik közelmúltbeli ítéletében a Bíróság maga is csak egy azt jelző ismérvnek tekinti a tisztán mesterséges jelleget, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél.²²

2. A jelen ügygel kapcsolatos kritériumok

a) Egy tisztán mesterséges jogügylet fennállásáról

65. A Bíróság nem tudja megítélni, hogy feltételezhető-e egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény. Ehhez egyrészt nem elegendőek a kérdést előterjesztő bíróság által közölt tények. Másrészt e tények értékelése a kérdést előterjesztő bíróság feladata. A Bíróság csak támpontokat adhat:

66. Mint azt a Bíróság nemrég megállapította, az a tény, hogy a tevékenység kizárólag gazdasági eszközök kezelésében áll, és a jövedelem csak e kezelésből származik, nem támasztja alá egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény fennállását.²³ Tekintettel arra, hogy különösen a vagyonkezelő társaságok önmagukban kevés tevékenységet fejtenek (illetve fejthetnek) ki, e kritériummal szemben alacsony követelményeket kell támasztani. Ha ténylegesen sor került az érvényes alapításra, a társaság ténylegesen elérhető a székhelyén, és a helyszínen rendelkezik a célja megvalósításához (jelen esetben a hitelmegállapodás kezeléséhez) szükséges tárgyi és személyi eszközökkel, akkor nem lehet valós gazdasági tartalmat nélkülöző képződményről beszélni.

19 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 60. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. pont); 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. pont); hasonlóképpen a 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont).

20 Így még: 2013. június 20-i Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 46. pont); 2012. július 12-i J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard ítélet (C-326/11, EU:C:2012:461, 35. pont); 2011. október 27-i Tanoarch ítélet (C-504/10, EU:C:2011:707, 51. pont); 2008. május 22-i Ampliscientifica és Amplifin ítélet (C-162/07, EU:C:2008:301, 28. pont).

21 A közvetett adók jogával kapcsolatban: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont); az úgynevezett egyesülésekről szóló irányelv alkalmazási körében hasonlóképpen: 2011. november 10-i FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais ítélet (C-126/10, EU:C:2011:718, 35. és 36. pont).

22 Kifejezetten így a 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 60. pont).

23 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 73. pont).

67. Ezenfelül egy tisztán mesterséges jogügylet ellen szól az, hogy 2006-ban veszteség, 2007-ben pedig nyereség képződött a luxemburgi társaságnál, amely bizonyos gazdasági tevékenységekből származik. Különösen mivel az A Fundnak fizetendő kamat mértéke magasabb volt, mint a Z Denmarktól kapott kamat mértéke, a pozitív eredményhez és az ahhoz kapcsolódó adóztatáshoz a Z Luxembourgnak további jövedelemmel is rendelkeznie kellett. A nemzeti bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelme nem tartalmaz arra utaló közelebbi támpontokat, hogy e tevékenységek kizárólag papíron zajlottak volna.

68. Ez azonban véleményem szerint nem zárja ki, hogy nem állhat fenn mégis visszaélészerű adójogi jogügylet, mint azt a 2016/1164 irányelv új 6. cikkének szövege is mutatja.

b) A figyelembe veendő, adójogon kívüli okokról

69. A jelen ügyben ezért más kritériumok, különösen a figyelembe veendő, adójogon kívüli okok jutnak döntő jelentőséghez.

70. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ennek körében önmagában nem minősül visszaélésnek, ha valamely társaság a célból létesít egy tagállam jogszabályai alapján létesítő okirat szerinti vagy tényleges székhelyet, hogy a kedvezőbb jogszabályok előnyeit élvezze.²⁴ Ezért önmagában az, hogy a jelen ügyben szóban forgó, külföldi befektetők részvételével lebonyolított vállalati ügyletbe egy luxemburgi társaságot is bevontak, még nem alapozhatja meg visszaélés megállapítását.

71. Ezenkívül, amennyiben az adóalany választhat kétféle lehetőség között, nem köteles a magasabb összegű adó befizetésével járó lehetőséget választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani.²⁵ A Bíróság véleménye szerint az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez.²⁶ Ezért önmagában az, hogy a jelen ügyben nem a legnagyobb adóteherrel (a jelen esetben kiegészítő és végleges jellegű forrásadóteherrel) járó ügyleti struktúrát választották, szintén nem tekinthető visszaélésnek.

72. Ezenfelül – egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény esetén kívül – az a körülmény, hogy valamely uniós illetőségű természetes vagy jogi személynek szándékában állt kihasználni az illetősége szerintitől eltérő másik tagállamban hatályos kedvező adórendszert, önmagában nem lehet elegendő ahhoz, hogy megvonják tőle a Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségét.²⁷ Tehát a forrásadóztatást mellőző tagállam bevonásával létrehozott – a jelen ügyben szereplőhöz hasonló – ügyleti struktúra nem tekinthető önmagában ezért visszaélészerűnek.

24 Lásd: 2017. október 25-i Polbud – Wykonawstwo ítélet (C-106/16, EU:C:2017:804, 40. pont); 2003. szeptember 30-i Inspire Art ítélet (C-167/01, EU:C:2003:512, 96. pont); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 27. pont).

25 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 47. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont).

26 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont).

27 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. pont); lásd ebben az értelemben: 2003. december 11-i Barbier ítélet (C-364/01, EU:C:2003:665, 71. pont).

73. E tekintetben a letelepedés szabadsága azon tagállam megválasztásának lehetőségét is magában foglalja, amely az érintett vállalkozásnak az ő szemszögéből legjobb adójogi keretfeltételeket kínálja. Ha ezen elv már a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó és nyilvánvalóan jóval harmonizáltabb jog területén is érvényesül,²⁸ akkor még inkább így van ez a kevésbé harmonizált jövedelemadó-jog területén, ahol uniós jogi szempontból kívánatos, illetve politikailag tudatosan eltúrt az egyes tagállamok adórendszerei közötti eltérés.²⁹

74. Ezen túlmenően a Bíróság a jelen ügyben is érintett alapvető szabadságokra tekintettel leszögezte, 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.³⁰ Következésképpen önmagukban az anya-, leány- és unokavállalatok között a jelen ügyben fennálló különféle hitelviszonyok sem visszaélészerűek.

75. A Bíróság leszögezte továbbá, hogy az osztalékok uniós jogban előírt adómentessége nem függ a részvényesek származásától vagy illetőségétől, mivel ez az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvben nem játszik szerepet.³¹ A 2003/49 irányelv sem tartalmaz ezzel kapcsolatos megkülönböztetést. Ezért önmagában az, hogy a Z Luxembourg részvényese egy harmadik állambeli társaság, szintén nem visszaélészerű.

76. A jelen ügyben véleményem szerint a visszaélészerűnek tekintendő képződmény létrejöttének körülményei is döntő jelentőséghez jutnak a teljes körű értékelés keretében. A felek által a tárgyaláson előadottak szerint a múltban a dán adójogi helyzet miatt előnyös volt külföldi befektetőként Dániában operatív társaságokat szerezni. E jogi helyzetet Dánia később (a 2006-os év vonatkozásában) hátrányosan változtatta meg oly módon, hogy megfelelő forrásadót vezetett be, amely kiegészítő és végleges jellegű adóteherrel járt.

77. A hatályos adójog módosítására minden államnak lehetősége van. Ezzel mindazonáltal az érintett szereplők gazdasági számításainak alapjai is megváltoznak. Valamely vállalati ügylet (a jelen esetben egy dán operatív társaság külföldi befektetők segítségével történő megszerzése) eredeti számítási alapjainak megőrzésére tett kísérlet ennek körében nem tűnik számomra visszaélészerűnek. Minden vállalkozástól elvárt ugyanis, hogy gazdasági számításokat végezzen.

c) A jogszabály céljának kijátszásáról

78. A jelen ügyben nagyobb súllyal esik azonban a latba, hogy a tulajdonképpeni befektetők – a jelen ügyben az A Fund és annak öt tőkealapja, adózási szempontból akár átláthatónak, akár nem átláthatónak tekintendők is – gyakran bizonyos harmadik államokban (rendszerint bizonyos kisebb szigeteken, mint például a Kajmán-szigeteken,³² Bermudán³³ vagy – mint a jelen esetben – Jersey-n)

28 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont).

29 Lásd: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. pont); az adómértékek között az uniós jog által még a harmonizált adójog területén is megengedett eltéréssel kapcsolatban lásd még: 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 39. és 40. pont).

30 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 73. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 50. pont); lásd ebben az értelemben: 2004. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. pont); 2000. szeptember 26-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-478/98, EU:C:2000:497, 45. pont).

31 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 66. pont).

32 A C-119/16. sz. ügyben.

33 A C-117/16. sz. ügyben.

rendelkeznek székhellyel. Ez adott esetben olyan, a maga összességében szokatlan eljárásra utal, amelynek kereskedelmi oka első pillantásra nem egyértelmű. A tőkealapok más államokban is rendelkezhetnek székhellyel, különösen ha egyébként – mint azt a felperesi képviselő a tárgyaláson hangsúlyozta – adózási szempontból átláthatónak tekinthetők.

79. E tekintetben a képződmény egésze adott esetben kevésbé a luxemburgi társaság „közbeiktatása”, mint inkább a tőkealap(ok) bizonyos harmadik államokbeli „letelepedése” miatt visszaélészerű struktúrájának tekinthető. E ponton különös jelentőséghez jut a struktúra célja, illetve a kijátszott adójogszabály (a jelen ügyben a dániai adóztatás) célja.

1) A dán jövedelemadó-bevétel csökkentése?

80. Ennek körében először meg kell állapítani, hogy Dánia nem esett el a megszerzett operatív társaság (a Z Denmark) nyereségének megadóztatásától. E nyereség megadóztatására teljesen szokásos módon az illetőség szerinti államban (vagyis Dániában) került sor.

81. Az, hogy e nyereség a luxemburgi hitelező részére történő kamatfizetések miatt csökkent, megfelel a teherviselő képesség megadóztatásának és annak a ténynek, hogy Dánia e kamatot teljes mértékben elismeri működési költségként.

82. A kamatot a luxemburgi társaság működési bevételeként Luxemburgban megadóztatták. Az, hogy a befektetője részére történő kamatfizetéseket másfelől Luxemburgban figyelembe vették működési költségként, ott is megfelel a teherviselő képességen alapuló adóztatás elvének. Luxemburg e tekintetben a Dániából fizetett kamat (9%) és a harmadik állambeli A Fundnak fizetett kamat (9,875%) közötti különbséget, valamint az esetleges – a 2007. évi pozitív eredmény alapján nyilvánvalóan megszerzett – további jövedelmet adóztatta meg.

83. A luxemburgi társaság Luxemburgban teljes körű adókötelezettség és jövedelme tekintetében a társasági adó alá tartozik. Ezzel fennállnak a 2003/49 irányelv 3. cikke a) pontjának iii. alpontja szerinti feltételek. Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a 2003/49 irányelv egyetlen rendelkezéséből sem következik, hogy a mentesség feltétele lenne a haszonhúzó (a jelen ügyben a luxemburgi társaságok) bizonyos mértékű tényleges megadóztatása. Ha a haszonhúzó az illetőség szerinti államban megfelelően magas működési költségekkel (vagy a korábbi évekről áthozott veszteséggel) rendelkezik, ez nem vezet ugyan konkrét adóztatáshoz, de ezen adóalany mégis a társasági adó alá tartozik. Ezáltal a 2003/49 irányelv hatálya alá tartozik, és kamatjövedelme ebben az esetben „egy tagállamban” adózik. Ez a helyzet akkor is, ha a haszonhúzó illetősége szerinti államban csak alacsony társaságiadó-teher áll fenn, forrásadó pedig nem létezik.

84. Ez az adott esetben megvalósuló alacsony mértékű tényleges adóztatás vagy az adóztatás elmaradása az egyes államok adójogi autonómiájának következménye. Ha az Unióban a jövedelemadók harmonizációjának hiányában uniós jogi szempontból megengedett a tagállamok egymás közötti adóversenye, akkor nem róható fel az adóalanyoknak, hogy az egyes tagállamok kínálta előnyöket ténylegesen kiaknázza a valóságban is (tehát nem csak papíron).

2) A határokon átnyúló információhiány kihasználásának megelőzése

85. Alaposan megvizsgálva a helyzetet, a luxemburgi társaság bevonásával végeredményben „csak” a kamatfizetések dániai forrásadóztatásának elkerülésére kerül sor. Mint azt mindazonáltal a Bíróság már megállapította, a forrásadóztatás esetében azonban tulajdonképpen a jövedelem (a jelen esetben a kamat) kedvezményezettjének megadóztatására kerül sor.³⁴ Ez azzal történik meg, hogy a kifizetés pillanatában a jövedelem egy részét a kifizető már a forrásnál levonja.

86. A kamatfizetés kötelezettjének illetősége szerinti államban történő forrásadóztatás tehát nem külön adófajta, hanem csak lényegében a kamatjogosult (minimális) megadóztatásának biztosítását szolgáló különleges adóztatási módszer képez. Különösen ugyanis a külföldi vonatkozású helyzetekben nem mindig biztosított, hogy a jövedelem kedvezményezettje a jövedelme után megfelelően megfizeti az adót. A kamatjogosult illetősége szerinti állam ugyanis rendszerint ritkán tud meg bármit e személy külföldi jövedelméről, ha az adóhatóságok között nem működnek – az időközben az Unióban létrehozottakhoz hasonló – adatcsererendszerek.

87. E jogszabályi cél (a kamatjogosult megadóztatásának biztosítása) visszaélésszerű kijátszásához ezért két feltételnek kell fennállnia. Egyrészt közvetlen kifizetés esetén eleve adófizetési kötelezettségnek kell fennállnia Dánia felé (erről lásd a 92. és azt követő pontokat). Másrészt a tulajdonképpeni célállamban a jövedelem figyelmen kívül maradása miatt fenn kell állnia az adóztatás elmaradása veszélyének.

88. Ezért ha az a választott ügyleti struktúra oka, hogy a kamatot valamely harmadik államon keresztül fizessék ki a befektetőknek azért, hogy az illetőségük szerinti államok ne jussanak információhoz jövedelmükről, akkor e képződmény egésze véleményem szerint visszaélést valósít meg.

89. A visszaélés e vádja másfelől megcáfolható lehet, ha a tőkealapok a tőkebefektetők illetősége szerinti államok rendelkezésére bocsátják a megfelelő adóügyi információkat, vagy ha a tőkealapok illetősége szerinti állam rendelkezik a megfelelő információkkal, és azokat továbbítja a megfelelő államoknak. Az ilyen vállalati struktúra ebben az esetben nem hiúsítaná meg a kikerült forrásadóztatás célját (erről lásd a fenti 86. pontot). A kérdést előterjesztő bíróságnak ezt is figyelembe kell venni teljes körű értékelésében.

d) A 2) kérdésre adandó válasz

90. Harmadik államokban illetőséggel rendelkező tőkealapok részére történő kamatfizetések forrásadóztatásának elkerülése esetén elsődlegesen a kamatjövedelem tényleges kamatjogosultaknál (vagyis a befektetőknel) történő megadóztatásának elkerülése jön szóba. E tekintetben különösen akkor feltételezhető visszaélés, ha a választott vállalati struktúra arra irányul, hogy a kamatjogosultak tényleges megadóztatásának megakadályozása érdekében kihasználjon bizonyos, az érintett államok között fennálló információhiányokat.

C. A tényleges haszonhúzó meghatározásáról (a 4) kérdés)

91. A 4) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy a kamatjogosult a 2003/49 irányelv szerinti haszonhúzó is, mert az csak úgynevezett mesterséges áteresztő társaság, kötelessége-e meghatározni azon személyt, akit tényleges haszonhúzónak tekint. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel lényegében a visszaélés megvalósulása bizonyításának terhére kérdez rá.

³⁴ 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. és 34. pont); 2008. június 26-i Burda ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont).

92. A jogi formákkal való visszaélés azt feltételezi, hogy a rendszerint választott formától eltérő olyan jogi forma kiválasztására került sor, amely *kedvezőbb eredményre* vezet, mint a „rendes” forma. „Rendes formának” a jelen ügyben a befektetők és az alapügy felperese között a céltársaság megszerzése céljából létrehozott közvetlen hitelviszonyt kellene tekinteni.

93. Főszabály szerint az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a választott eljárás mód adójogi szempontból kedvezőbb, mint a rendes forma, minek körében az adóalany bizonyos közreműködési kötelezettség terhelheti. Az adóalany azonban ekkor „adott esetben [...] előad[hat]ja a szóban forgó ügylet hátterében álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket”.³⁵ Ha azokból az következik, hogy az alapvető cél³⁶ nem az általában fizetendő adó elkerülése, akkor a választott eljárás mód nem tekinthető visszaélésszerűnek, annál is inkább, mivel az állam maga bocsátja e formákat az adóalany rendelkezésére.

94. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából³⁷ az következik továbbá, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához azt a helyzetet kell meghatározni, amely az ilyen magatartást megvalósító körülmények hiányában fennállt volna, és ezt követően ezen átminősített helyzetet a nemzeti jog és az uniós jog releváns előírásaira tekintettel kell értékelni. Ehhez azonban meg kell határozni, hogy ki a tényleges haszonhúzó.

95. Dán szemszögből ez alapján csak akkor valósulhat meg a 2003/49 irányelv 5. cikke szerinti visszaélés, ha a kamat közvetlen kifizetése esetén megfelelő adófizetési kötelezettség keletkezik Dániában. Ez azonban a dán jog alapján kizárt, ha az úgynevezett közbenső társaság figyelmen kívül hagyása esetén a tényleges kamatjogosult szintén egy másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás, vagy a kamatjogosult olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Dánia kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött. Ha a tőkealapok adózási szempontból ténylegesen átlátható társaságoknak tekinthetők, e tekintetben a mindenkor befektetőket kell alapul venni ahhoz, hogy e kérdés egyáltalán megválaszolható legyen.

96. A 4) kérdésre ezért az a válasz adható, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság – amelynek kifizették a kamatot – a kamat haszonhúzója, a visszaélés megállapításához főszabály szerint meg kell határozni azon személyt, aki véleménye szerint a tényleges haszonhúzónak minősül. Ez szükséges annak megállapíthatóságához, hogy egyáltalán adójogi szempontból kedvezőbb eredmény elérésére kerül-e sor a visszaélésszerűnek tekintett forma útján. Különösen a külföldi vonatkozású helyzetekben azonban az adóalanyt e tekintetben fokozott közreműködési kötelezettség terhelheti.

D. A 2003/49 irányelv 5. cikkére való hivatkozásról (a 2)–3) kérdés)

97. A 2), 2.1) és 3) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben azt kívánja megtudni, hogy 1. Dánia hivatkozhat-e közvetlenül a 2003/49 irányelv 5. cikkére az adómentesség adóalannyal szembeni megtagadása érdekében. Amennyiben nem ez a helyzet, úgy tisztázni kell, hogy 2. Dánia a jelen ügyben szóban forgó nemzeti jog útján megfelelően ültette-e át a 2003/49 irányelv 5. cikkét.

35 2007. március 13-i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 92. pont).

36 2017. november 22-i *Cussens és társai* ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont); 2015. december 17-i *WebMindLicenses* ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont); 2008. február 21-i *Part Service* ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont).

37 2017. november 22-i *Cussens és társai* ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 47. pont); 2015. december 17-i *WebMindLicenses* ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. pont); 2008. február 21-i *Part Service* ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 58. pont).

1. Az irányelv nem alkalmazható közvetlenül abból a célból, hogy magánszemélyt terhelő kötelezettségeket állapítsanak meg

98. Amennyiben a fent említett kritériumok alapján a 2003/49 irányelv 5. cikke szerinti visszaélés valósul meg, a jelen ügyet az a sajátosság jellemzi, hogy a dán jogban nem volt a 2003/49 irányelv 5. cikkének átültetésére szolgáló különös rendelkezést. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a visszaélés megelőzésére vonatkozó általános jogszabályi rendelkezés sem létezett. Különösen az alapügy felperese ezért úgy véli, hogy a nemzeti jogból eredő adómentesség visszaélés megállapítása esetén sem tagadható meg tőle.

99. Mindazonáltal nem mindig szükséges az irányelv rendelkezéseinek (jelen esetben a 2003/49 irányelv 5. cikkének) a konkrét nemzeti jogi rendelkezésekbe történő alaki átvétele. Egy irányelv belső jogba való átültetése, tekintettel annak tartalmára, ellenben általános jogi keret – ideértve a nemzeti alkotmány- vagy közigazgatási jog általános elveit is – biztosításával is megvalósítható, ha ez hatékonyan, valamint kellően egyértelmű és meghatározott módon biztosítja az irányelv teljes körű alkalmazását.³⁸

100. Az előzetes döntéshozatali eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság két elv (az úgynevezett valóság doktrína és a „jog szerinti jövedelemszerző” elvének) létezését említi meg. Az eljárás résztvevői mindazonáltal egyetértenek abban, hogy ezen elvek a jelen ügyben nem bírnak jelentőséggel, ha a valóságban a kamatot formálisan ténylegesen először a luxemburgi társaságoknak fizették meg.

101. A 2003/49 irányelv 5. cikke azonban lehetővé teszi a tagállamok számára a visszaélések elleni megfelelő küzdelmet. Ez az Unió-szerte fennálló gyakorlatnak is megfelel. Így a legmesszebb menőikig minden tagállam kialakított bizonyos, az adóelkerülésre irányuló joggal való visszaéléssel szembeni védekezést szolgáló eszköztárat.³⁹ A nemzeti adórendszerekben konszenzus van tehát azt illetően, hogy a jog alkalmazása nem terjedhet ki a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartásának tolerálására. Ezt az e tekintetben uniószerter elismert elvet⁴⁰ immár a 2016/1164 irányelv 6. cikke is kifejezésre juttatja.

102. E tekintetben minden nemzeti rendelkezést, akár a 2003/49 irányelv átültetését szolgálja, akár nem, ezen általános jogelvvvel és különösen a 2003/49 irányelv, valamint annak 5. cikke szövegével és céljaival összhangban kell értelmezni és alkalmazni.⁴¹ A nemzeti jog uniós joggal összhangban történő értelmezését nem zárja ki, hogy az esetleg az egyén számára hátrányosabb lehet. Az uniós jognak a nemzeti jog rendelkezései által közvetített, azaz közvetett, az egyén számára hátránnyal járó alkalmazása ugyanis megengedett.⁴²

38 Ebben az értelemben az állandó ítélkezési gyakorlat; lásd például: 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 44. pont); 2006. április 6-i Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-428/04, EU:C:2006:238, 99. pont); 2005. június 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-456/03, EU:C:2005:388, 51. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 62. pont).

39 A tagállamok részben a visszaélésszerű magatartással szembeni védekezést szolgáló generálklauzulákkal rendelkeznek (ilyen generálklauzulát tartalmaz például a Németországi Szövetségi Köztársaságban az Abgabenordnung [az adózás rendjéről szóló törvény] 42. §-a, Luxemburgban a Steueranpassungsgesetz [az adókiigazításról szóló törvény] 6. §-a, Belgiumban a code des impôts sur les revenus [a jövedelemadóról szóló törvény] 344. cikkének 1^o. §-a, Svédországban az 1995:575 törvény 2. cikke vagy Finnországban a jövedelemadóról szóló törvény 28. cikke); részben pedig különös szabályozások (mint például Dániában a Ligningslovens [a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény] 2. §-a a transzferárarást illetően) vagy általános jogelvek (a Németországi Szövetségi Köztársaságban ez a gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítés elve, amely többek között az Abgabenordnung 39. és azt követő §-aiból vezethető le) léteznek.

40 Lásd csak: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. pont); 2005. március 3-i Fini H ítélet (C-32/03, EU:C:2005:128, 32. pont); 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet (C-110/99, EU:C:2000:695, 51. pont); 2000. március 23-i Diamantis ítélet (C-373/97, EU:C:2000:150, 33. pont).

41 A nemzeti bíróságoknak a nemzeti jog irányelvvel összhangban álló értelmezésére vonatkozó kötelezettségével kapcsolatban lásd az állandó ítélkezési gyakorlatot és különösen az alábbi ítéleteket: 2006. július 4-i Adeneler és társai ítélet (C-212/04, EU:C:2006:443, 108. és azt követő pontok); 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 113. és azt követő pontok); 1984. április 10-i von Colson és Kamann ítélet (14/83, EU:C:1984:153, 26. pont).

42 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 45. pont); 2004. január 7-i Wells ítélet (C-201/02, EU:C:2004:12, 57. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 20., 25. és 26. pont); 1990. november 13-i Marleasing ítélet (C-106/89, EU:C:1990:395, 6. és 8. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. pont).

103. A 2003/49 irányelv 5. cikkének felperes elleni közvetlen alkalmazása lenne csak tilos – a jogbiztonsággal kapcsolatos okokból is⁴³ – a dán hatóságok számára. A tagállam nem hivatkozhat a magánszemélyekkel szemben olyan irányelvi rendelkezésre, amelyet nem ültetett át.⁴⁴ Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis egy irányelv önmagában nem keletkeztethet a magánszemélyekkel szembeni kötelezettségeket, így velük szemben közvetlenül az irányelvre való hivatkozás nem lehetséges.⁴⁵ Az ilyen tagállam maga is „a joggal visszaélve” járna el. Egyrészt nem ültetné át a neki címzett irányelvet (jóllehet megtehetné), másrészt pedig a visszaélések elleni küzdelemnek az át nem ültetett irányelvben foglalt lehetőségére hivatkozna.

104. Ugyanilyen kevésbé támaszkodhatnak az illetékes hatóságok az alapügyben a magánszemélyekkel szemben közvetlenül az uniós jog általános jogelvére, amely szerint a joggal való visszaélés tilos. A 2003/49 irányelv hatálya alá tartozó esetekben mindenesetre ugyanis ez az alapelv az irányelv 5. cikkének (2) bekezdésében különös kifejezést és közelebbi meghatározást nyert.⁴⁶ Mindemellett ha lehetővé tennék az általános jogelvre való közvetlen visszaütalást, amelynek tartalma kevésbé világos és meghatározott, fennállna a 2003/49 irányelv – és emellett a visszaélések megelőzésére vonatkozó konkrét rendelkezéseket (mint amilyen például a 2016/1164 irányelv 6. cikke) tartalmazó minden más irányelv – harmonizációs céljai megghiúsításának veszélye. Egyebekben a már korábban említett, az át nem ültetett irányelvi rendelkezések magánszemélyek hátrányára történő közvetlen alkalmazására vonatkozó tilalmat is aláásná.⁴⁷

2. A héajoggal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat alkalmazhatatlansága

105. Ez nem ellentétes a Bíróság Italmoda ítéletével és Cussens ítéletével.⁴⁸ Ezen ítéletekben a Bíróság megállapította, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy ezen elv a nemzeti jogrendben azt érvényesítő nemzeti intézkedéstől függetlenül közvetlenül alkalmazható a héamentesség megtagadása céljából, anélkül hogy ez ellentétes lenne a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével.

106. Az említett két ítélet tárgyát mindazonáltal kizárólag a héajog képezte. Ez eltér a jelen ügy tárgyától. A héajogot egyrészt sokkal nagyobb mértékben harmonizálja az uniós jog, és az sokkal inkább érinti az uniós jogi érdekeket az Unió ahhoz kötött finanszírozása miatt, mint a tagállami jövedelemadó-jog.

43 Kifejezetten így a 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont).

44 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 49. pont); 2017. szeptember 21-i DNB Banka ítélet (C-326/15, EU:C:2017:719, 41. pont); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont); 1991. november 19-i Francovich és társai ítélet (C-6/90 és C-9/90, EU:C:1991:428, 21. pont); lásd még: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 66. pont).

45 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. pont); lásd többek között még: 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

46 Lásd: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 67. pont); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. és azt követő pontok). Hasonlóképpen a Satakunnan Markkinapörssi és Satamedia ügyre vonatkozó indítványom (C-73/07, EU:C:2008:266, 103. pont) is.

47 E tekintetben nem világos a 2005. november 22-i Mangold ítélet (C-144/04, EU:C:2005:709, 74–77. pont); lásd ezzel kapcsolatban már a Kofoed ügyre vonatkozó indítványomat (C-321/05, EU:C:2007:86, 67. pont); szintén pontosan a 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont).

48 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455).

107. Másrészt az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az uniós jog a héa (hatékony) beszedésére kötelezi a tagállamokat,⁴⁹ míg a jövedelemadó-jog területén nem ez a helyzet. Ehhez jön még a héajog területén a csalás különös valószínűsége, amely az adó különösen hatékony beszedését teszi szükségessé. E tekintetben legutóbbi ítéletében maga a Bíróság is különbséget tesz a héajog és a visszaélések elleni küzdelem lehetőségét kifejezetten tartalmazó másodlagos uniós jog között.⁵⁰ A 2003/49 irányelv 5. cikke ezért nem alkalmazható közvetlenül az adóalany hátrányára.⁵¹

3. Egy visszaélés-ellenes különös nemzeti rendelkezés létezéséről

108. A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban meg kell vizsgálnia, hogy a nemzeti jog általános rendelkezései vagy elvei (köztük az ítélkezési gyakorlat által kialakított elvek is), amelyekből a színlelt ügyletek adójogi figyelmen kívül hagyása vagy a bizonyos adójogi előnyökre való visszaélésszerű hivatkozás tilalma adódhatna, az uniós joggal összhangban álló értelmezés mellett nem alkalmazhatók-e mégis a jelen ügyre.

109. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélésszerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan tisztán mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak.⁵²

110. Ezért a 2.1) és 3) kérdésre az a válasz adható, hogy sem a társasági adóról szóló dán törvény 2. §-a (2) bekezdésének d) pontja, sem valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek a kamat adóztatása szempontjából a haszonhúzót alapul vevő rendelkezése nem elegendő ahhoz, hogy a 2003/49 irányelv 5. cikke átültetésének lehessen tekinteni.

111. Másként kell azonban értékelni ezt az úgynevezett valóság doktrína és a „jog szerinti jövedelemszerző” elvének az uniós joggal összhangban álló dániai alkalmazásával összefüggésben. Ezen elvek kidolgozására éppen az azon problémával való megbirkózás érdekében került sor, hogy a polgári jog sok jogügyletet tesz lehetővé, az adójog viszont gazdasági helyzeteket adóztat. Az említett jogelvek ezért éppen kifejezetten a mesterséges jogügyletek vagy a jogalanyok által megvalósított joggal való visszaélés ellen irányulnak, és ezért főszabály szerint megfelelően konkrét jogalapot teremtenek a letelepedés szabadságának korlátozására. Amennyiben az alapügy felperesei a tárgyaláson többször rámutattak arra, hogy Dánia nem ültette át kifejezetten a 2003/49 irányelv 5. cikkét, annyiban ez következképpen nem bír jelentőséggel. Ezt azonban a nemzeti bíróságnak kell részletesen értékelnie.

112. A Dániában kidolgozott „valóság doktrína” az uniós joggal összhangban álló módon értelmezve ezért megfelelő alapot képezhet a tisztán mesterséges vagy akár visszaélésszerű jogügyletek – amennyiben fennállnak ilyenek (erről lásd részletesen az 57. és azt követő pontokat) – adóztatás során történő figyelmen kívül hagyásához. Számomra a „valóság doktrína” sem tűnik másnak, mint a gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítés egyik különös módjának, amely az egyes tagállamok

49 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. pont és azt követő pontok); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont).

50 Kifejezetten így a 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 28., 31. és 38. pont).

51 Így a Bíróság már a 2007. július 5-i Kofoed ítéletben (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont).

52 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. pont).

visszaélés-ellenes rendelkezései többségének is alapjául szolgál.⁵³ Ez uniós jogi szinten is nyilvánvalóvá válik például a 2016/1164 irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében, amely szerint egy jogügyletet annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre. Ez utóbbit azonban a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

113. Ha a jogügyletnek az a célja, hogy a befektetők elkerüljék az adóztatást, akkor a luxemburgi társaság részére történő formális kifizetés ellenére a kifizetésre gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítésben ténylegesen az A Fund, illetve befektetői részére kerül sor. A Z Luxembourg részére történő kifizetés ez esetben nem a gazdasági, hanem csak a polgári jogi (formális) valóságot tükrözi.

E. Az alapvető szabadságok megsértése (az 5), 6) és 7) kérdés)

114. Mivel – mint az a fenti 34. és azt követő pontokban megállapítást nyert – főszabály szerinti a Z Luxembourgot kell haszonhúzóznak tekinteni, a kérdést előterjesztő bíróság 5), 6) és 7) kérdésével már nem kell foglalkozni.

115. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti jogi elveket az uniós joggal összhangban alkalmazva arra a következtetésre jut, hogy visszaélészerű jogügylet valósult meg, bizonyos körülmények között forrásadó vethető ki. Ez esetben mindazonáltal a kérdés sem merül már fel a jelen ügyben, mert ezen adóztatás a visszaélés következménye, és a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az uniós jogi normákra nem lehet visszaélészerűen hivatkozni.⁵⁴

116. Ettől függetlenül azonban a Bíróság már azt is megállapította, hogy a bel- és külföldi kamatjogosultak közötti, eltérő adózási szabályokon alapuló eltérő bánásmód egymással nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.⁵⁵ Még ha összehasonlítható helyzetnek tekintenénk is ezt, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az alapvető szabadság korlátozása igazolt lenne addig, amíg a külföldi illetőségű kamatjogosult dán forrásadóterhe nem magasabb, mint a belföldi kamatjogosult dán társaságiadó-terhe.⁵⁶

117. A külföldi illetőségű kamatjogosult költségeinek a kérdést előterjesztő bíróság által az 5) kérdésében említett, forrásadóztatás során történő figyelmen kívül hagyása a forrásadórendszer szükségszerű következménye. Ha valamely idegen harmadik személy (a kamatfizető) végül általa jellegettel megfizeti a kamatjogosult jövedelemadóját, akkor nem tudja levonni annak – általa rendszerint egyáltalán nem ismert – (működési) költségeit. E költségeket főszabály szerint már általánosítva figyelembe vették az alacsonyabb forrásadómérték keretében.

118. Az 5) kérdésével ezért a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben sokkal inkább arra kérdez rá, hogy a külföldi kamatjogosultnak ugyanúgy le kell-e tudnia vonni a költségeit a dániai adóztatás során, mint a belföldi kamatjogosultnak. Az e kérdésre adandó válasz azonban nem bír jelentőséggel a jelen eljárás szempontjából, amelyben a Z Denmark a forrásadó-levonási kötelezettséggel kapcsolatos felelősségét vitatja.

53 A tagállamok igen gyakran valamely aktus vagy ügylet tényleges tartalmát veszik alapul – így például Finnország, Magyarország, Írország, Olaszország, Litvánia, Hollandia, Portugália és Szlovénia.

54 Lásd többek között: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2000. december 14-i Emsland-Stärke ítélet (C-110/99, EU:C:2000:695, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

55 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762, 41. pont); megerősítette: 2012. október 18-i X ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 26. pont).

56 Lásd: 2015. szeptember 17-i Miljoen és társai ítélet (C-10/14, C-14/14 és C-17/14, EU:C:2015:608, 90. pont); 2012. október 18-i X ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 42. pont és azt követő pontok).

119. Ugyanez (a 115. pontban foglalt megállapítás) vonatkozik a kamatjogosulttal szemben fennálló dán társaságiadó-követelés és a kamatfizető dán forrásadó-levonási kötelezettségének eltérő kamatozására, illetve keletkezésére is. Ezek nem összehasonlítható helyzetek, mivel egyrészt egy *saját* adót (a társasági adót) kell megfizetni, másrészt pedig a kamatjogosult tekintetében egy voltaképpen *idegen* adót (a kamatjogosult jövedelem- vagy társasági adóját) kell levonni és megfizetni. A keletkezés és kamatozás tekintetében fennálló különbség a forrásadóztatás eltérő módszeréből és funkciójából ered (erről lásd a 86. pontot).

VI. Véggövetkeztetések

120. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) előzetes döntéshozatal iránti kérelmében előterjesztett kérdésekre:

1. Az 1)–1.4) kérdésre azt a választ kell adni, hogy a kamatozó követelés jogosultjának minősülő, valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság főszabály szerint a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló 2003/49/EK irányelv 1. cikkének (1) bekezdése szerinti haszonhúzóknak tekintendő. Más a helyzet akkor, ha e társaság nem a saját javára, hanem harmadik személy javára jár el.

A haszonhúzó fogalmát az uniós jogban önállóan és az 1977. évi OECD-modellegyezmény 11. cikkéhez fűzött kommentároktól vagy a későbbi változatoktól függetlenül kell értelmezni.

2. A 2) kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélés megállapítása az adott eset összes körülményének a nemzeti bíróság által elvégzendő teljes körű értékelésétől függ.

a) Az adójog területén visszaélés valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmények esetén vagy akkor valósulhat meg, ha a képződmény alapvető célja a jogszabály célja szerint megfizetendő adó elkerülése. Ennek körében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy valódi jogügylet esetén megfelelő adófizetési kötelezettség állt volna fenn, és az adóalanynak kell bizonyítania, hogy a választott forma alapjául jelentős adójogon kívüli okok szolgálnak.

b) A harmadik államokban illetőséggel rendelkező tőkealapok részére történő kamatfizetések forrásadóztatásának elkerülése esetén elsődlegesen a kamatjövedelem tényleges kamatjogosultaknál (vagyis a befektetőknél) történő megadóztatásának elkerülése jön szóba. E tekintetben különösen akkor feltételezhető visszaélés, ha a választott vállalati struktúra arra szolgál, hogy a tényleges kamatjogosultak tényleges megadóztatásának megakadályozása érdekében kihasználjon bizonyos, az érintett államok között fennálló információhiányokat.

c) A tagállam azonban nem hivatkozhat a 2003/49 irányelv 5. cikkére, ha azt nem ültette át.

3. A 3) kérdés tekintetében azt a választ kell adni, hogy sem a társasági adóról szóló dán törvény 2. §-a (2) bekezdésének d) pontja, sem valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek az OECD-modellegyezmény 11. cikkének megfelelő rendelkezése nem tekinthető a 2003/49 irányelv 5. cikke megfelelő átültetésének. Ez azonban nem zárja ki a nemzeti jog azon általános alapelveinek és elveinek uniós joggal összhangban álló értelmezését és alkalmazását, amelyek célja kifejezetten a mesterséges jogügyletek vagy a jogalanyok által megvalósított joggal való visszaélés elleni fellépés lehetővé tétele.

4. A 4) kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság a kamat haszonhúzója, a visszaélés megállapításához meg kell határoznia azon személyt, aki a tényleges haszonhúzóknak minősül. Külföldi vonatkozású helyzetekben azonban az adóalanyt e tekintetben fokozott közreműködési kötelezettség terhelheti.

5. Az 5), 6) és 7) kérdést az 1) és 2) kérdésre adott fenti válaszokra tekintettel nem kell megválaszolni.