



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2019. február 26.*

Tartalomjegyzék

Jogi háttér	4
Az OECD adóztatási modellegyezmény	4
A 2003/49 irányelv	5
A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények	8
A dán jog	8
A kamatok adóztatása	8
Forrásadó	9
A csalásra és visszaélésre alkalmazandó jog	9
Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések	10
1) A C-115/16. sz. N Luxembourg 1 ügy	10
2) A C-118/16. sz. X Denmark ügy	14
3) A C-119/16. sz. C Danmark I ügy	17
4) A C-299/16. sz. Z Denmark ügy	20
A Bíróság előtti eljárás	24
Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről	25
A C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések a)–c) pontjáról, a második kérdések a) és b) pontjáról, valamint a harmadik kérdésekről	25
A „kamat haszonhúzója” fogalomról	25
A 2003/49 irányelv 5. cikkét átültető külön nemzeti vagy egyezményes rendelkezés szükségességéről	27

* Az eljárás nyelve: dán.

A C-115/16., C-118/16., C-119/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések d)–f) pontjáról, a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdés d) és e) pontjáról, a C-115/16. és C-118/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekről, a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdésről, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdésről, valamint a C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekről	31
A joggal való visszaélés tényállási elemeiről és az ezekre vonatkozó bizonyítékokról	31
A joggal való visszaéléssel kapcsolatos bizonyítási teherről	34
A C-118/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdés a)–c) pontjáról	35
A C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik és hetedik kérdésről, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és nyolcadik kérdésről, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik és hatodik kérdésről, valamint a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik, hatodik és hetedik kérdésről	36
A költségekről	41

„Előzetes döntéshozatal – Jogszabályok közelítése – A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszere – 2003/49/EK irányelv – A kamatok és jogdíjak haszonhúzója – 5. cikk – Joggal való visszaélés – Valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére olyan kamatokot fizet, amelyek teljes vagy majdnem teljes összegét ezt követően az Európai Unió területén kívülre továbbítják – A kamatok után forrásadó-levonási kötelezettséggel rendelkező leányvállalat”

A C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) (C-115/16, C-118/16 és C-119/16) a Bírósághoz 2016. február 25-én érkezett, 2016. február 19-i határozataival, valamint a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) (C-299/16) a Bírósághoz 2016. május 26-án érkezett, 2016. május 24-i határozatával terjesztett elő

az **N Luxembourg 1** (C-115/16),

az **X Denmark A/S** (C-118/16),

a **C Danmark I** (C-119/16),

a **Z Denmark Aps** (C-299/16)

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader és F. Biltgen tanácselnökök, A. Rosas (előadó), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Šereš tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. október 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az N Luxembourg 1 és a C Danmark I képviselőjében A. M. Ottosen és S. Andersen advokater,
- az X Denmark A/S és a Z Denmark Aps képviselőjében L. E. Christensen és H. S. Hansen advokater,
- a dán kormány képviselőjében C. Thorning, J. Nymann-Lindgren és M. S. Wolff, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: J. S. Horsbøl Jensen advokat,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Socio avvocato dello Stato,
- a luxemburgi kormány képviselőjében D. Holderer, meghatalmazotti minőségben, segítői: P.-E. Partsch és T. Lesage avocats,
- a holland kormány képviselőjében M. K. Bulterman és C. S. Schillemans, meghatalmazotti minőségben,
- az osztrák kormány képviselőjében G. Eberhard, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren és F. Bergius, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels, R. Lyal és L. Grønfeldt, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: H. Peytz avocat,

a főtanácsnok indítványának a 2018. március 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek 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.), valamint az EUMSZ 49., EUMSZ 54. és EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkoznak.

- 2 E kérelmeket az N Luxembourg 1, az X Denmark A/S, a C Danmark I és a Z Denmark Aps, valamint a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia) között folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő, amelyek tárgya e társaságok arra való kötelezése, hogy forrásadót vonjanak le az általuk olyan külföldi illetőségű társaságok részére fizetett kamatok után, amelyeket az adóhatóság nem tekint e kamatok haszonhúzóinak, és ezért nem vehetik igénybe a 2003/49 irányelvben előírt, mindennemű adó alóli mentességet.

Jogi háttér

Az OECD adóztatási modellegyezmény

- 3 A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Tanácsa 1963. július 30-án ajánlást fogadott el a kettős adóztatás megszüntetéséről, és arra kérte a tagországok kormányait, hogy a kétoldalú megállapodások megkötésekor vagy felülvizsgálatakor az OECD adóügyi bizottsága által kidolgozott és az említett ajánlás mellékletét képező, „a jövedelem- és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló modellegyezményt” vegyék alapul (a továbbiakban: OECD adóztatási modellegyezmény). Ezt a modellegyezményt rendszeresen felülvizsgálják és módosítják. Az ehhez fűzött kommentárt az OECD Tanácsa hagyja jóvá.
- 4 Az OECD adóztatási modellegyezmény 1977. évi módosításból eredő szövegváltozatának (a továbbiakban: 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény) 1. cikkéhez – amelynek rendelkezése szerint ez az egyezmény azokra a személyekre terjed ki, akik az egyik vagy mindkét szerződő államban belföldi illetőségűek – fűzött kommentár 7–10. pontja arra hívja fel a figyelmet, hogy e rendelkezést adóelkerülési célból mesterséges jogi konstrukciók révén helytelenül alkalmazhatják. A kommentár e pontjainak szövege hangsúlyozza a többek között az e modellegyezmény 10. cikkébe (az osztalék adóztatása) és 11. cikkébe (a kamat adóztatása) bevezetett „haszonhúzó” fogalmának jelentőségét, valamint az adócsalás elleni küzdelem szükségességét.
- 5 Az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 11. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege a következő:
- „(1) A kamat, amely az egyik Szerződő Államból származik, és amelyet a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizetnek, ebben a másik Államban adóztatható.
- (2) Ez a kamat azonban abban a Szerződő Államban is adóztatható – az adott Állam jogszabályai szerint –, amelyben keletkezett, de ha annak haszonhúzója a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű, az így felszámított adó mértéke nem haladhatja meg a bruttó kamatösszeg 10 százalékát. A Szerződő Államok illetékes hatóságai kölcsönös egyeztetés útján állapodnak meg e korlátozások alkalmazási módjában.”
- 6 A kommentár 2003. évi felülvizsgálata során a kommentárt kiegészítették az „áteresztő társaságokra”, vagyis az olyan társaságokra vonatkozó magyarázatokkal, amelyek – bár formálisan a jövedelem jogosultjai – gyakorlatilag rendkívül korlátozott jogosultságokkal rendelkeznek, amelyek az érdekelt felek javára eljáró bizalmi vagy egyszerű vagyonkezelővé teszi őket, így nem lehet őket e jövedelem haszonhúzójának tekinteni. A 11. cikkhez fűzött kommentár 8. pontja – a 2003. évi felülvizsgálat utáni szövegváltozatban – előírja többek között, hogy „[e cikk] a »haszonhúzó« kifejezést nem szűk, technikai értelemben használja, hanem inkább összefüggéseiben, s azt az egyezmény tárgyának és célkitűzéseinek fényében kell érteni, ideértve a kettős adóztatás elkerülését, valamint az adóelkerülés és az adócsalás megelőzését”. Ami a kommentár ugyanezen szövegváltozatának 8.1 pontját illeti, az kimondja, hogy „összeegyeztethetetlen volna az egyezmény tárgyával és célkitűzéseivel az, ha a forrásállam úgy biztosítana engedményt vagy mentességet, hogy egy szerződő állam belföldi illetőségű személye, nem ügynöki vagy megbízási jogviszony keretében, csak átvezetőként jár el egy olyan másik személy javára, aki ténylegesen részesül az érintett jövedelem hasznából”, valamint „egy áteresztő társaságot általában

nem lehet haszonhúzóknak tekinteni, ha – jóllehet formálisan a jövedelem jogosultja – gyakorlatilag rendkívül korlátozott jogosultságokkal rendelkezik, amelyek az érintett jövedelem vonatkozásában csak az érdekelt felek nevében eljáró bizalmi vagy egyszerű vagyongazdálkodóvá teszik”.

- 7 A kommentár új, 2014. évi felülvizsgálata során további pontosításra került a „haszonhúzó”, valamint az „áteresztő társaság” fogalma. A kommentár e szövegváltozatának 10.3 pontja kimondja, hogy „számos mód van az átvezető társaságok, általánosabban az egyezmények közötti eltérések kihasználására vonatkozó helyzetek kezelésére. Ezek között szerepelnek az egyezmények visszaélés ellenes különös rendelkezései, a visszaélés elleni általános szabályok, a formával szemben a tartalmat előtérbe helyező vagy a gazdasági tartalom szerinti megközelítések”.

A 2003/49 irányelv

- 8 A 2003/49 irányelv (1)–(6) preambulumbekzdésének szövege a következő:

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

(2) Ez a követelmény a kamat- és jogdíjfizetések tekintetében jelenleg nem teljesül; az adott esetben két- vagy többoldalú megállapodásokkal összekapcsolt nemzeti adójogok nem mindig biztosítják 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 hiányában is megállapodott volna.

(6) Ezenfelül szükséges, hogy a tagállamok számára ne legyen eleve kizárt a csalások és visszaélések elleni küzdelmet szolgáló megfelelő intézkedések meghozatala.”

- 9 A 2003/49 irányelv 1. cikke többek között a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

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

(5) Egy állandó telephelyet kamat vagy jogdíj haszonhúzójaként tekintik:

[...]

b) ha a kamat- vagy jogdíjfizetések jövedelmet jelentenek, amelynek tekintetében az állandó telephely a letelepedés helye szerinti tagállamban a 3. cikk a) pontja iii. alpontjában említett adók egyikének alá, vagy Belgium esetén az »impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders« hatálya alá, vagy Spanyolország esetében az »Impuesto sobre la Renta de no Residentes« hatálya alá, vagy olyan adó alá tartozik, amely ezen adókkal azonos vagy lényegét tekintve hasonló, és amelyet ezen irányelv hatálybalépésének napja után vetettek ki e meglevő adók kiegészítésére vagy felváltására.

[...]

(7) 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 haszonhúzója, vagy amelynek állandó telephelyét ezek haszonhúzójaként tekintik.

[...]

(11) A forrás szerinti állam előírhatja, hogy tanúsítvánnyal igazolják az e cikkben és a 3. cikkben meghatározott követelmények teljesítését a kamat vagy jogdíjak kifizetésekor. Ha az e cikkben meghatározott követelmények teljesítését a kifizetés időpontjában nem igazolják tanúsítvánnyal, akkor a tagállam szabadon forrásadó kivetését írhatja elő.

(12) A forrás szerinti állam az ezen irányelv alóli mentesség feltételeként előírhatja, hogy határozatot adjon ki, amely megadja a mentességet az e cikkben és a 3. cikkben meghatározott követelmények teljesítését igazoló tanúsítvány alapján. A mentességről szóló döntést legfeljebb három hónappal azután hozzák meg, hogy a tanúsítványt és a forrás szerinti állam által esetleg indokoltan kért igazoló adatokat benyújtották, és a döntés a meghozatala után legalább egy évig érvényes.

(13) A (11) és (12) bekezdés alkalmazásában a benyújtandó tanúsítvány, a kifizetésre vonatkozó minden szerződés tekintetében a kibocsátástól számított legalább egy, de legfeljebb három évig érvényes, és a következő információt tartalmazza:

[...]

b) az átvevő társaság haszonhúzása a (4) bekezdés szerint, vagy az (5) bekezdés szerinti feltételek fennállása, amennyiben a kifizetés átvevője egy állandó telephely; [...]"

¹⁰ A 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott fogalmak az egyes nyelvi változatok szerint: „kedvezményezett” (bolgárul [бенефициерът], franciául [bénéficiaire], lettül [beneficiārs], románul [beneficiarul]), „tényleges haszonhúzó” (spanyolul [beneficiario efectivo], csehül [skutečný vlastník], észtül [tulusaaja], angolul [beneficial owner], olaszul [beneficiario effettivo], litvánul [tikrasis savininkas], máltaiul [sid benefiċjarju], portugálul [beneficiário efectivo] és finnül [tosiasiallinen edunsaaja]), „tulajdonos” / „az, aki a használatra jogosult” (németül [der Nutzungsberechtigte], dánul [retmæssige ejer], görögül [ο δικαιούχος], horvátul [ovlašteni korisnik], magyarul [haszonhúzó], lengyelül [właściciel], szlovákul [vlastník požitkov], szlovénül [upravičeni lastnik] és svédül [den som har rätt till]), illetve még „az, aki végső soron jogosult” (hollandul [de uiteindelijk gerechtigde]).

11 Ezen irányelv 2. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

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

[...]”

12 Az említett irányelv 3. cikke ekképp rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) »egy tagállam vállalkozása«: bármely olyan vállalkozás, amely
- i. az ezen irányelv mellékletében felsorolt valamelyik formában létezik; és
 - ii. egy tagállam adójoga szerint az adott tagállamban illetőséggel rendelkezőnek tekintik, és egy harmadik állammal kötött, kettős jövedelemadóztatásról szóló egyezmény értelmezésében nem tekintik adózás szempontjából a Közösségen kívüli illetőségű [helyesen: illetőségűnek]; és
 - iii. a következő adók egyike alá tartozik, anélkül hogy mentességet élvezne, illetve e meglévő adók kiegészítésére vagy felváltására ezen irányelv hatálybalépésének napja után kivetett, a következő adókkal azonos vagy azokhoz lényegében hasonló adók alá tartozik:

[...]

selskabsskat Dániában,

[...]

impôt sur le revenu des collectivités Luxemburgban,

[...]

- b) egy vállalkozás egy második vállalkozás »társult vállalkozása«, ha legalább
- i. az első vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik a második vállalkozás tőkéjéből; vagy
 - ii. a második vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik az első vállalkozás tőkéjéből; vagy
 - iii. egy harmadik vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik mind az első vállalkozás tőkéjéből, mind pedig a második vállalkozás tőkéjéből.

A részesedéseknek csak a Közösség területén letelepedett vállalkozásokhoz szabad kapcsolódniuk.

[...]”

13 A 2003/49 irányelv 3. cikkének a) pontjában foglalt és az ezen irányelv mellékletében felsorolt társaságok között kerültek említésre „a luxemburgi jog szerint a következőképpen ismert vállalkozások: »société anonyme, société en commandite par actions« és »société à responsabilité limitée«”.

- 14 A 2003/49 irányelv „Kifizetések kizárása kamatként vagy jogdíjakként” című 4. cikke az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

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

- a) kifizetések, amelyeket nyereségkifizetesként vagy tőke-visszafizetesként kezelnek a forrás szerinti állam törvényei értelmében;
 - b) követelésekből származó kifizetések, amelyek az adós nyereségéből való részesedés jogával járnak;
- [...]”

- 15 Ezen irányelv „Csalás és visszaélés” című 5. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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.”

A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények

- 16 A Luxemburgi Nagyhercegség kormánya és a Dán Királyság kormánya között a jövedelem- és a vagyoadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, Luxemburgban 1980. november 17-én aláírt egyezmény 11. cikkének (1) bekezdése (a továbbiakban: Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény) a kamatok tekintetében megosztja az adóztatási joghatóságot e két tagállam között, és a következőképpen rendelkezik:

„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 »haszonhúzója«.”

- 17 A skandináv országok között a jövedelem- és a vagyoadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 1996. szeptember 23-án Helsinkiben aláírt skandináv egyezmény alapügyekre irányadó változatában (a továbbiakban: a skandináv országok közötti adóegyezmény) a 11. cikk (1) bekezdésének szövege azonos módon került megfogalmazásra.

- 18 Ezen egyezményekből kitűnik, hogy a forrásállam, azaz az alapügyekben a Dán Királyság, adóztathatja a másik tagállamban illetőséggel rendelkező személynek fizetett kamatot, ha az említett belföldi illetőségű személy a kamatnak nem haszonhúzója. Ezen egyezmények közül azonban egyik sem határozza meg a „haszonhúzó” fogalmát.

A dán jog

A kamatok adóztatása

- 19 A selskabsskattelov (a társasági adóról szóló törvény) 2. §-a (1) bekezdésének d) pontja előírja:

„E törvény szerint adókötelesek [...] 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 Skattekontrollon [(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. [...]”

Forrásadó

- 20 Amennyiben a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének d) pontja alapján a Dániából származó kamatjövedelemre korlátozott adókötelezettség vonatkozik, a kildeskattelov (a forrásadóról szóló dán törvény) 65D. §-a szerint a dán kamatfizető köteles levonni a forrásadót. A kamatfizető felel az állammal szemben a levont összegek megfizetéséért.
- 21 Amint különösen a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, 2006-ban, 2007-ben és 2008-ban a Dániától eltérő, másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól beszedett kamatadó mértéke magasabb volt, mint egy dán társaság által fizetett adó mértéke. Az adóügyi minisztérium ugyanakkor az alapeljárásban úgy nyilatkozott, hogy ez az adómérték-különbség sértette az EUM-Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseit. Elismerve, hogy ezen évek tekintetében a forrásadó-tartozásokat csökkenteni kell.
- 22 A forrásadó-fizetési kötelezettség a kamat fizetésekor keletkezik, miközben a dán társaságot a várható jövedelme alapján terhelő adófizetési kötelezettségre rugalmasabb szabályok vonatkoznak. Ezenkívül a forrásadó késedelmes megfizetése esetén a késedelmi kamat mértéke magasabb, mint az a késedelmi kamat, amelyet egy dán társaság által fizetendő társasági adó késedelmes megfizetése esetén kell megfizetni.
- 23 A forrásadóról szóló törvény 65C. §-ának (1) bekezdése értelmében azon jövedelmek után, amelyek forrása Dániában van, főszabály szerint a kifizető köteles forrásadót levonni, függetlenül attól, hogy a kedvezményezett Dániában belföldi illetőségű-e, vagy sem.

A csalásra és visszaélésre alkalmazandó jog

- 24 A 2015. április 29-i 540. számú törvény elfogadásáig Dániában nem léteztek olyan általános jogszabályi rendelkezések, amelyek a visszaélésekkel szembeni küzdelemre vonatkoztak volna. Az ítélkezési gyakorlatban azonban kialakult az úgynevezett „valódi tartalom” elve, amely szerint az adózásra a valós történések különös értékelése alapján kerül sor. Ez különösen azt jelenti, hogy a mesterséges adózási konstrukciókat a körülményektől függően figyelmen kívül lehet hagyni annak érdekében, hogy a tartalom elsődlegessége a formával szemben elv (*substance-over-form*) alapján az adóztatás a valóságnak megfelelően történjen.
- 25 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a felek mindegyik alapügyben egyetértenek azzal, hogy a valódi tartalom elve nem képez elegendő igazolást arra nézve, hogy az említett ügyekben szereplő konstrukciókat figyelmen kívül hagyják.

- 26 Amint ezen előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kiderül, az ítélezési gyakorlat kidolgozta továbbá az úgynevezett „jog szerinti jövedelemszerző” (*rette indkomstmodtager*) elvet. Ezen elv alapját a statsskatteloven (az állami adókról szóló törvény) 4. §-ában szereplő alapvető jövedelemadó-rendelkezések képezik, amelyek szerint az adóhatóságok nem kötelesek elfogadni a jövedelemszerző vállalkozás vagy tevékenység és az abból származó jövedelem helyének mesterséges különválasztását. Ezen elv célja tehát azon személy meghatározása, aki – a megjelenési formától függetlenül – az adott jövedelem valódi haszonhúzója, és aki ennél fogva az erre vonatkozó adó megfizetésére köteles.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 27 A négy alapeljárásban egy luxemburgi társaság, amely egy dán társaság jogutódjává vált (C-115/16. sz. ügy), és három dán társaság (C-118/16., C-299/16. és C-119/16. sz. ügy) vitatja a SKAT (adóhatóság, Dánia) (a továbbiakban: SKAT) határozatait, amelyekkel megtagadta velük szemben, hogy igénybe vegyék azt a társaságiadó-mentességet, amelyet a 2003/49 irányelv a más tagállamban illetőséggel rendelkező szervezetek részére fizetett kamatok címén előír, azzal az indokkal, hogy e szervezetek nem voltak e kamatok haszonhúzói, és egyszerű áteresztő társaságokat képeztek.
- 28 Ahhoz, hogy a kamatban részesülő szervezetet megillessék a 2003/49 irányelv által biztosított adóelőnyök, e szervezetnek meg kell felelnie az ezen irányelvben megállapított feltételeknek. Előfordulhat azonban, amint azt a dán kormány az észrevételeiben kifejti, hogy azok a társaságcsoportok, amelyek nem teljesítik ezeket a feltételeket, a kamatfizető társaság és a kamat felett ténylegesen rendelkezni jogosult szervezet között egy vagy több mesterséges társaságot hoznak létre, és így megfelelnek az említett irányelv formai követelményeinek. Az ilyen pénzügyi konstrukciókra vonatkoznak a kérdést előterjesztő bíróságok által feltett, a joggal való visszaélést és a „haszonhúzó” fogalmát érintő kérdések.
- 29 A kérdést előterjesztő bíróságok által ismertetett és az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban az érintett társaságok csoportjai vonatkozásában több szerkezeti ábrán keresztül szemléltetett tényállások rendkívül összetettek és részletesek. Ezekből csak azon elemek kerülnek említésre, amelyek az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adandó válaszhoz szükségesek.

1) A C-115/16. sz. N Luxembourg 1 ügy

- 30 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint öt tőkebefektetési alap, amelyek közül egyik sem olyan társaság, amely illetőséggel rendelkezne olyan tagállamban vagy országban, amellyel a Dán Királyság egyezményt írt alá a kettős adóztatás elkerüléséről, 2005 folyamán egy több társaságból álló csoportot hozott létre abból a célból, hogy felvásárolja a T Danmarkot, amely egy jelentős dán szolgáltatónyújtó.
- 31 Az észrevételeiben a dán kormány jelezte, hogy a C-115/16. sz. ügy ugyanazon társaságcsoportot érinti, mint amely az osztalékadóztatásra vonatkozó C-116/16. sz. ügyben szerepel, és amely a mai napon hozott T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16) tárgyát képezi.
- 32 Amint a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, a tőkebefektetési alapok Luxemburgban alapítottak társaságokat, többek között az A Luxembourg Holdingot, valamint Dániában hoztak létre társaságokat, amelyek között szerepel az N Danmark 1. A T Danmark megvásárlását többek között úgy finanszírozták, hogy a tőkebefektetési alapok kölcsönöket nyújtottak az N Danmark 1 részére, valamint megemelték e társaság tőkéjét. 2009 folyamán az N Danmark 1 egy másik dán társasággal egyesült, amely 2010-ben megszűnt a C Luxembourggal való határokon átnyúló egyesülés következtében. A C Luxembourg neve ezt követően megváltozott, majd e társaság megszűnt a szóban forgó tartozás N Luxembourg 1 általi átvállalása mellett, amely az alapeljárásban az N Danmark 1 helyébe lépett.

- 33 A tőkebefektetési alapok által alapított dán társaságok egyike, az N Danmark 5, megszerezte a T Danmarkot. 2006 tavaszán az N Danmark 5 átruházta a T Danmark részvényeit a C Luxembourgra, amely így a T Danmark anyavállalata lett.
- 34 2006. április 27-én a tőkebefektetési alapok által nyújtott kölcsönökre vonatkozó hitelviszonyt megtestesítő értékpapírokat e tőkebefektetési alapok átruházták az A Luxembourg Holdingra, amely ezen értékpapírokat ugyanezen a napon a C Luxembourgra, a T Danmark anyavállalatára ruházta.
- 35 E naptól kezdődően a C Luxembourg lett az A Luxembourg Holding adósa egy olyan összeg erejéig, amely megegyezett azzal, amellyel az N Danmark 1 tartozott a C Luxembourgnak. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az N Danmark 1 tartozását 10%-os mértékű kamat terhelte, miközben a C Luxembourg és az A Luxembourg Holding tartozásai 9,96875%-os mértékkel kamatoztak. 2008. július 9-én a C Luxembourg és az A Luxembourg Holding között létrejött kölcsönök utáni hozam 10%-ra változott. Ellenben az A Luxembourg Holding és a tőkebefektetési alapok között létrejött kölcsönök utáni hozam maradt 9,96875%.
- 36 2006-ban a C Luxembourgnak „egyéb külső költségek” címén 8701 euró költsége keletkezett, ebből 7810 euró bérköltség. Továbbá e társaság „egyéb működési költség” címén 209 349 euró költséget számolt el.
- 37 Ugyanebben az évben, 2006-ban, az A Luxembourg Holdingnak szintén „egyéb külső költségek” címén 3337 euró költsége keletkezett, ebből 2996 euró bérköltség. Továbbá e társaság „egyéb működési költség” címén 127 031 euró költséget számolt el.
- 38 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a C Luxembourg 2007. és 2008. évi éves beszámolóit azt mutatják, hogy e társaságnak a hivatkozott években átlagosan két részmunkaidőben foglalkoztatott alkalmazottja volt. Ami az A Luxembourg Holding ugyanezen időszakokra vonatkozó éves beszámolóit illeti, ezek azt tartalmazzák, hogy e társaságnak az említett években átlagosan egy részmunkaidőben foglalkoztatott alkalmazottja volt.
- 39 A C Luxembourg tevékenysége az N Danmark 1 részvényeinek birtokban tartását leszámítva az utóbbi társaság által kibocsátott kötelezvények birtokban tartására szorítkozott.
- 40 Mindkét társaság – a C Luxembourg és az A Luxembourg Holding – székhelye ugyanazon a címen található. E címet használják továbbá a befektetési alapok egyikével közvetlen kapcsolatban álló társaságok is.
- 41 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy a SKAT 2011-ben a kamatok vonatkozásában összesen 925 764 961 dán korona (DKK) (hosszvetőleg 124 millió euró) összegű adó megállapításáról hozott határozatot a 2006-os, a 2007-es és 2008-as évek tekintetében. A SKAT megítélése szerint ugyanis a C Luxembourg és az A Luxembourg Holding nem volt a kamatok hasznhúzója, csupán áteresztő társaságként működtek, és a kamatokat a csoport dán ágából e két luxemburgi társaságon keresztül juttatták a tőkebefektetési alapokhoz. A SKAT ez alapján megállapította, hogy a felperest a fizetett és jóváírt kamatok után forrásadó-levonási kötelezettség terhelte, és hogy köteles a le nem vont forrásadó megfizetésére.
- 42 Az adómegállapító határozatot a felperes dán bíróságok előtt megtámadta.
- 43 Az N Luxembourg 1 visszautasítja, hogy az alapügybeli helyzet csalás vagy visszaélés jelleget mutat. Előadja, hogy mindenesetre még csalás vagy visszaélés esetében is a 2003/49 irányelven alapuló kedvezményt az ezen irányelv 5. cikke (1) bekezdésének megfelelően csak azzal a feltétellel lehet megvonni, ha van ennek megfelelő jogalap a nemzeti jogban. Márpedig a dán jogban nincs ilyen jogalap.

- 44 Arra az esetre, ha a C Luxembourgot nem tekintenék a kamatok haszonhúzójának, a felperes úgy érvel, hogy a forrásadó dán szabályai, valamint ezen adó levonása és az erre vonatkozó felelősség sérti az uniós jogban biztosított letelepedési szabadságot, másodlagosan pedig a tőke szabad mozgását, különösen a következő okok miatt: először is a forrásadó megfizetése korábban esedékes, mint a hasonló társasági adó megfizetése; másodszer a forrásadó utáni késedelmi kamatok magasabbak, mint a társasági adóra vonatkozó késedelmi kamatok; harmadszor a kölcsön adósának kell az adót a forrásnál levonnia, negyedszer pedig az adósnak kell viselnie a felelősséget a forrásadó levonásáért a forrásadóról szóló dán törvény értelmében.
- 45 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) 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 [ezen] irányelv 3. cikkének hatálya alá tartozik, és amely a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között kamatot kap valamely másik tagállambeli leányvállalatától, az [említett] irányelv alkalmazásában a hivatkozott kamat »haszonhúzója«?
- b) Az 1977. évi OECD adóztatási modellegezmény 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?
- c) Amennyiben az 1.b) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy a fogalmat kizárólag az 1977. évi [OECD] adóztatási modellegezmény 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)?
- d) Amennyiben a 2003. évi kommentárok figyelembe vehetők az értelmezés során, úgy annak, hogy valamely társaság ne minősüljön »haszonhúzó« a [2003/49] irányelv alkalmazásában, feltétele-e, hogy ténylegesen sor került pénzeszközök olyan személyekhez juttatására, akiket a kamatfizető székhelye szerinti állam a szóban forgó kamat »haszonhúzóinak« tekint, és – amennyiben igen, úgy – további feltétel-e, hogy a tényleges átadásra a kamatfizetéshez közeli időpontban és/vagy kamatfizetesként kerüljön sor?
- e) Ezzel összefüggésben milyen jelentőséggel bír, ha saját tőkét használnak a kölcsönhöz, ha a szóban forgó kamatot a főösszeghez rendelik (»roll-up« [tőkésítik]), ha a kamat jogosultja később csoporton belüli átruházást hajt végre az ugyanazon államban illetőséggel rendelkező anyavállalatához azzal a céllal, hogy a szóban forgó államban alkalmazandó szabályok szerint adózási szempontból kiigazítsa a nyereségeit, ha a szóban forgó kamatot később a kölcsönvevő társaság tőkéjévé alakítják, 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 [a Dán Királyság] egyezményt 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?
- f) 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 [OECD] adóztatási modellegezmény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?

- 2) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak a [2003/49] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozása a csalás 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 adókijátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az 5. cikkel összhangban lehet értelmezni?
- b) 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 modellegettmennel összhangban megszövegezett, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében a kamat adóztatása attól függ, hogy a kamat jogosultja tekintendő-e a kamat hasznhúzójának?
- 4) A [2003/49] irányelv szerinti visszaélésnek stb. minősül-e, ha a kamatfizető székhelye szerinti tagállamban adólevonás érvényesíthető a kamatra, míg a kamat jogosultjának székhelye szerinti tagállamban nem adóztatják a kamatot?
- 5) Annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság a kamat hasznhúzója, 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 hasznhúzónak tekint?
- 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:
- 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?
 - 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 7) kérdésre adandó válaszába.”

2) A C-118/16. sz. X Denmark ügy

- 46 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az X-csoport egy világszerte működő társaságcsoporthoz tartozik, amelynek a felperes is tagja. 2005 folyamán e csoportot tőkebefektetési alapok vásárolták meg, a felperest pedig ugyanebben az évben hozták létre.
- 47 Ezek az alapok közvetlen részvényesei a csoport legfelső szintű társaságának, mégpedig a luxemburgi székhelyű X SCA, SICAR-nak, amelyet „société en commandite par actions” (SCA) (betéti részvénytársaság) formában működtetnek, és amely „société d’investissement en capital à risque” (SICAR) (kockázatitőke-befektető társaság) jogállással rendelkezik.
- 48 A dán adóhatóság úgy vélte, hogy az X SCA, SICAR átlátható jogalany a dán jog szempontjából, azaz nem önálló adóalany a dán törvény értelmében.
- 49 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az X SCA, SICAR portfóliója az X Sweden Holding AB-ban való 100%-os részesedésből és az ugyanezen társaságnak nyújtott kölcsönből tevődött össze. E részesedéseken és e kölcsönön kívül az X SCA, SICAR semmilyen más tevékenységet nem végzett.
- 50 Az X Sweden Holding egyetlen tevékenysége az, hogy holdingtársasága az X Swedennek, amely a felperesnek, az X Denmarknak az anyavállalata. Az X Sweden Holding 2006. december 27-én a saját anyavállalatával, az X SCA, SICAR-ral megkötötte az előző pontban említett, 498 500 000 euró összegű kölcsönről szóló megállapodást. Az X Sweden Holding az adóköteles jövedelmének számítása során levonta az X SCA, SICAR részére fizetett kamatokat.
- 51 Az X Sweden Holding 97,5%-os, az X-csoport vezetősége pedig 2,5%-os részesedéssel rendelkezik az X Swedenben. Az alapügy tényállása idején az X Sweden igazgatósága ugyanaz volt, mint az X Sweden Holding igazgatósága, és az X Sweden az X Denmark társaságon kívül más társaságokban nem rendelkezett részvényekkel.
- 52 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy 2007 elején az X Sweden átvette egy másik társaság, mégpedig a svédországi székhelyű X AB tevékenységét, amely a hatósági termékbejelentésből és a klinikai kísérletekkel összefüggő különböző adminisztratív feladatokból állt. Az X Sweden ekkor hozzávetőleg tíz főt foglalkoztatott, és bérbe vette az X AB székhelyét képező irodák egy részét, ahol az átvétellel érintett személyzet tovább folytatta a munkáját.
- 53 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a 2007., 2008. és 2009. évi éves jelentésekből kitűnik, hogy az X Swedennek két bevételi tétele volt, mégpedig a „Kamatbevétel és hasonló eredménytétel”, valamint az „Egyéb bevételek”. Az X Swedennek nem volt más kamatbevétele, mint az 501 millió euró összegben igénybe vett kölcsön után az X Denmarktól kapott kamatok, amely kölcsönről ugyanúgy mint a jelen ítélet 50. pontjában említett kölcsön esetében, 2006. december 27-én kötöttek szerződést. 2007-ben, 2008-ban és 2009-ben a kamatok az X Sweden összbevételének 98,1%-át, 97,8%-át, illetve 98%-át érték el, az egyéb bevételek pedig 1,9%-ot, 2,2%-ot és 2%-ot tettek ki. Az X Denmark részére nyújtott kölcsön után elszámolt kamatokat beszámították az X Swedennek az említett évekre vonatkozó adóköteles jövedelmébe. Az X Sweden ezekben az években – a Svédországban a csoporton belüli adójogi jövedelemkiegyenlítésre alkalmazandó, a jövedelemadóról szóló törvény 35. fejezetében előírt különös szabályokkal összhangban – az anyavállalata, az X Sweden Holding javára eszközátruházást végzett 60 468 000 euró, 75 621 000 euró és 60 353 294 euró összegben. Az e csoporton belüli eszközátruházás az X Sweden számára adólevonási jogot biztosított, az átutalt összegek ugyanakkor az X Sweden Holdingnál voltak adókötelesek.

- 54 Az X Denmark a maga részéről az adóköteles jövedelmének számítása során levonta az X Sweden részére az e társasággal 2006. december 27-én kötött szerződésen alapuló, 501 millió euró összegű kölcsön igénybevétele után fizetett kamatokat. Az X Denmark nem vont le forrásadót az említett kamatokból, mivel az X Swedent tekintette e kamatok haszonhúzójának.
- 55 A SKAT 2010. december 13-i határozatában úgy vélte, hogy sem az X Sweden, sem az X Sweden Holding, sem pedig az X SCA, SICAR nem minősül a 2003/49 irányelv, a Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény, valamint a skandináv országok közötti adóegyezmény értelmében a kamatok haszonhúzójának. Az adóügyi minisztérium szerint az X SCA, SICAR olyan társasági formában jött létre, amely nem szerepel a 2003/49 irányelv 3. cikke a) pontjának i. alpontjában foglalt listán, amely az ezen irányelv hatálya alá tartozó társaságokat sorolja fel, és ezenkívül nem felel meg az említett irányelv 3. cikke a) pontjának iii. alpontjában foglalt feltételnek, amely szerint a társaság nem részesülhet adómentességben. E társaság ugyanis adómentességet élvez a kamat, nyereség és osztalék jogcímén szerzett jövedelem tekintetében. Mindenesetre az X SCA, SICAR nem lehet a kamatok haszonhúzója, mivel a dán jog szempontjából átláthatónak minősül. Ezzel összefüggésben az adóügyi minisztérium úgy vélte, hogy az X Denmark nem szolgáltatott olyan dokumentumokat, amelyek tanúsítanák, hogy a tőkebefektetési alapok befektetői, akiknek tulajdonában van az X SCA, SICAR, többségükben más európai uniós országokban vagy olyan országokban rendelkeznének adóilletőséggel, amelyekkel a Dán Királyság a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött. A SKAT ezért megállapította, hogy az X Denmarknak forrásadót kellett volna levonnia az X Sweden részére fizetett kamatok után.
- 56 A SKAT 2010. december 13-i határozatát az X Denmark dán bíróságok előtt megtámadta.
- 57 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) 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 [ezen] irányelv 3. cikkének hatálya alá tartozik, és amely a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között kamatot kap valamely másik tagállambeli leányvállalatától, az [említett] irányelv alkalmazásában a hivatkozott kamat »haszonhúzója«?
- b) 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?
- c) Amennyiben az 1.b) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy a fogalmat kizárólag az 1977. évi [OECD] 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 »átesztő 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)?
- d) Amennyiben a 2003. évi kommentárok figyelembe vehetők az értelmezés során, úgy annak, hogy valamely társaság ne minősüljön »haszonhúzó« a [2003/49] irányelv alkalmazásában, feltétele-e, hogy ténylegesen sor került pénzeszközök olyan személyekhez juttatására, akiket a kamatfizető székhelye szerinti állam a szóban forgó kamat »haszonhúzóinak« tekint, és – amennyiben igen, úgy – további feltétel-e, hogy a tényleges átadásra a kamatfizetéshez közeli időpontban és/vagy kamatfizetésként kerüljön sor?
- e) Ezzel összefüggésben milyen jelentőséggel bír, ha saját tőkét használnak a kölcsönhöz, ha a szóban forgó kamatot a főösszeghez rendelik (»roll-up« [tőkésítik]), ha a kamat jogosultja később csoporton belüli átruházást hajt végre az ugyanazon államban illetőséggel rendelkező anyavállalatához azzal a céllal, hogy a szóban forgó államban alkalmazandó szabályok szerint adózási szempontból kiigazítsa a nyereségeit, ha a szóban forgó kamatot később a kölcsönvevő társaság tőkéjévé alakítják, 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 [a Dán Királyság] egyezményt 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?

- f) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy az irányelv alkalmazásában »haszonhúzóinak« 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 [OECD] adóztatási modellegetyemény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?
- 2) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak a [2003/49] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozása a csalás 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 adókijátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az 5. cikkel összhangban lehet értelmezni?
- b) 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 modellegetyeménnyel összhangban megszövegezett, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében a kamat adóztatása attól függ, hogy a kamat jogosultja tekintendő-e a kamat haszonhúzójának?
- 4) A [2003/49] irányelv szerinti visszaélésnek stb. minősül-e, ha a kamatfizető székhelye szerinti tagállamban adólevonás érvényesíthető a kamatra, míg a kamat jogosultjának székhelye szerinti tagállamban nem adóztatják a kamatot?
- 5) a) Kiterjed-e a [2003/49] irányelv hatálya a luxemburgi illetőséggel rendelkező, a luxemburgi jog alapján »société en commandite par actions« [SCA] formában létrehozott és nyilvántartásba vett, valamint a kockázatitőke-befektető társaságokról (SICAR) szóló, 2004. június 15-i luxemburgi törvény alapján »société d'investissement en capital à risque« [SICAR] társaságnak minősülő társaságra?
- b) Amennyiben az 5) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy lehet-e valamely luxemburgi »[SCA]/SICAR« a kamat »haszonhúzója« a [2003/49] irányelv alapján, jóllehet a kamatot fizető társaság székhelye szerinti tagállam a nemzeti joga szerint adózási szempontból átlátható joganynak tekinti a szóban forgó társaságot?
- c) Amennyiben az [1] kérdés a) pontjára] nemleges válasz adandó, és a kamat jogosultja nem tekinthető a szóban forgó kamat »haszonhúzójának«, úgy a szóban forgó ügyben felmerült körülmények között az [SCA]/SICAR tekinthető-e az irányelv alkalmazásában a szóban forgó kamat »haszonhúzójának«?
- 6) 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 haszonhúzóinak tekint?

- 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 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?
- 8) 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:
- 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?
 - 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 7) kérdésre adandó válaszát illessze bele a 8) kérdésre adandó válaszába.”

3) A C-119/16. sz. C Danmark I ügy

- 58 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az egyesült államokbeli székhelyű C USA tulajdonában van a Kajmán-szigeteken székhellyel rendelkező C Cayman Islands, amely 2004 végéig tulajdonosa volt a dániai székhelyű C Danmark II-nek, amely egy társaságcsoporthoz legfelső szintű anyavállalata. 2004 végén átszervezték a csoportot, és ennek keretében két svéd társaságot, a C Sverige I-et és a C Sverige II-t, valamint egy dán társaságot, a C Danmark I-et, illesztettek a C Cayman Islands és a C Danmark II közé. 2005. január 1-jétől a C Danmark I lett az amerikai csoport dán ágának legfelső szintű anyavállalata, az amerikai csoport legfelső szintű anyavállalata pedig a C USA.
- 59 A csoport európai ágát érintő átszervezést a C Danmark I egy feljegyzésben rögzítette, amelynek címe: *2004 European Restructuring Process* (a 2004. évi európai átszervezés folyamata), és amely többek között így szól:

„2004 folyamán a [...] csoport felülvizsgálta szervezeti struktúráját, és további holdingtársaságoknak az európai struktúrába való beillesztéséről és kapcsolódó tőkeáttételről döntött. A további holdingtársaságok segítségével a társaság szabadabban jut tőkéhez Európában, és hatékonyabban mozgathatja a tőkét a kapcsolódó vállalkozáscsoporton belül. Az új holdingtársaságok pénzügyi kimutatásai figyelembe veszik továbbá az európai csoport tisztességes piaci értékét, amely a jövőben

támogathatja a társaságot a harmadik felektől származó finanszírozás megszerzése során. Végül, és talán ez a legfontosabb, a csoportszerkezeten belüli tőkeáttétel segít minimalizálni az üzleti kockázatot azáltal, hogy csökkenti az üzleti működés során kockáztatott saját tőke összegét.

A holdingtársaságokra jelenleg Svédországban vonatkozó kedvező rendszer miatt a [...] csoport úgy határozott, hogy az előnyök kihasználása érdekében Svédországban hozza létre új európai holdingtársaságait.”

60 Az adóügyi minisztérium úgy vélte, hogy adózási megfontolások indokolták azt, hogy két svéd társaságot illesztettek a csoport dán ága fölé. A SKAT 2009. október 30-án határozatot hozott, amely szerint a C Sverige II és a C Sverige I nem tekinthető a C Danmark I társaság által fizetett kamatok haszonhúzójának a 2003/49 irányelv és a skandináv országok közötti adóegyezmény értelmében.

61 A Landsskatteret (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) 2011. május 25-i végzésében helybenhagyta a SKAT határozatát, és megállapította, hogy a svéd társaságok egyszerű áteresztő társaságok. E végzés többek között a következőket tartalmazta:

„A 2004 végén / 2005 elején végrehajtott átszervezésig a [C Danmark II] volt a csoport dán ágának legfelső szintű társasága, amelynek közvetlen tulajdonosa a [C Cayman Islands] társaság volt.

Az átszervezéssel három újonnan létrehozott társaságot illesztettek a [C Cayman Island] és a [C Danmark II] közé, így a [C Cayman Island] tulajdonába került egy svéd holdingtársaság, amelynek tulajdonába került egy másik svéd holdingtársaság, amelynek tulajdonába került a [C Danmark I], amely a csoport dán ágának legfelső szintű anyavállalatává vált. A csoportszerkezetet többek között úgy alakították ki, hogy a csoporton belül több társaságot átruháztak, ezzel összefüggésben a [C Cayman Islands] két, 75 millió euró és 825 millió euró összegű kölcsönt nyújtott a [C Sverige I] részére, valamint a [C Sverige II] két, 75 millió euró és 825 millió euró összegű kölcsönt nyújtott a [C Danmark I] részére.

A [C Cayman Island] és a [C Sverige I] közötti 75 millió eurós hiteleszközt teljes mértékben azonos feltételek mellett nyújtották, mint amilyeneket a [C Sverige II] és a [C Danmark I] közötti 75 millió eurós hiteleszköz esetében megállapítottak. Ugyanez vonatkozik a 825 millió eurós hiteleszközökre is. [...]A végrehajtott átszervezés és az azonos érdekű felek közötti ügyletek nyomán ezzel összefüggésben kialakult hitelviszony alapján a [C Sverige II] a csoporton belüli műveletekre vonatkozó svéd szabályokat kihasználva a [C Danmark I-től] származó kamatokat átadta a [C Sverige I] részére, miközben a [C Sverige I] kamatköltségként továbbította az összeget a [C Cayman Islands] részére.

Mivel az akkor hatályos svéd adószabályok alapján Svédországban nem keletkezett adóköteles nettó jövedelem, a [C Danmark I-et] terhelő kamatkifizetéseket teljes egészében továbbították a svéd társaságokon keresztül a [C Cayman Islands] részére.

Az átszervezéskor létrejött társaságok közül egyik sem végzett a holdingtevékenységtől eltérő más tevékenységet, és ez volt az oka annak, hogy kizárólag a holdingtevékenységgel természetesen együttjáró bevételekre számíthattak. Ez tehát az átszervezéshez kapcsolódó hitelviszonyok kialakulásakor szükségképpen azt feltételezte, hogy amennyiben az adós társaságok tudják teljesíteni az erre vonatkozó kötelezettségeiket, e társaságok a csoport többi társaságától kapnak majd pénzeszközöket. Ez kezdettől fogva szükségképpen előfeltétel volt.

[A C Sverige II-t] tehát olyan áteresztő társaságnak kell tekinteni, amely olyan csekély jogosultsággal rendelkezett a kapott összegek felett, hogy e társaság nem tekinthető [a C Danmark I-től] kapott kamatok haszonhúzójának sem [a skandináv országok közötti adóegyezmény], sem pedig a 2003/49 irányelv alapján. E tekintetben nincs jelentősége annak, hogy a svéd társaságok közötti eszközátadások csoporton belüli átruházások, nem pedig kamatfizetések formájában jelentek meg.”

- 62 A felperes, a C Danmark I, úgy véli, hogy a C Sverige II és a C Sverige I alapítására Svédországban a csoport európai szintű átszervezésével kapcsolatban került sor, amelyet általános és kereskedelmi megfontolások indokoltak. A felperes szerint a C Sverige II a neki fizetett kamatok hasznhúzója a 2003/49 irányelv értelmében.
- 63 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) 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 [ezen] irányelv 3. cikkének hatálya alá tartozik, és amely a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között kamatot kap valamely másik tagállambeli leányvállalatától, az [említett] irányelv alkalmazásában a hivatkozott kamat »hasznhúzója«?
- b) Az 1977. évi OECD adóztatási modellegezmény 11. cikkében szereplő megfelelő fogalommal összhangban kell-e értelmezni a [2003/49] irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdése szerinti »hasznhúzó« fogalmát?
- c) Amennyiben az 1.b) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy a fogalmat kizárólag az 1977. évi [OECD] adóztatási modellegezmény 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)?
- d) Amennyiben a 2003. évi kommentárok figyelembe vehetők az értelmezés során, úgy annak, hogy valamely társaság ne minősüljön »hasznhúzó« a [2003/49] irányelv alkalmazásában, feltétele-e, hogy ténylegesen sor került pénzeszközök olyan személyekhez juttatására, akiket a kamatfizető székhelye szerinti állam a szóban forgó kamat »hasznhúzóinak« tekint, és – amennyiben igen, úgy – további feltétel-e, hogy a tényleges átadásra a kamatfizetéshez közeli időpontban és/vagy kamatfizetesként kerüljön sor?
- e) Ezzel összefüggésben milyen jelentőséggel bír, ha saját tőkét használnak a kölcsönhöz, ha a szóban forgó kamatot a főösszeghez rendelik (»roll-up« [tőkésítik]), ha a kamat jogosultja később csoporton belüli átruházást hajt végre az ugyanazon államban illetőséggel rendelkező anyavállalatához azzal a céllal, hogy a szóban forgó államban alkalmazandó szabályok szerint adózási szempontból kiigazítsa a nyereségeit, ha a szóban forgó kamatot később a kölcsönvevő társaság tőkéjévé alakítják, 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 »hasznhúzóinak« tekintett személyek többsége más tagállamokban vagy más államokban rendelkezik illetőséggel, amelyekkel [a Dán Királyság] egyezményt 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?
- f) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy az irányelv alkalmazásában »hasznhúzó« 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 [OECD] adóztatási modellegezmény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?
- 2) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak a [2003/49] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozása a csalás 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 adókijátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az 5. cikkel összhangban lehet értelmezni?

- b) Amennyiben a 2.a) 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 modellegetezményvel összhangban megszüvegezett, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében a kamat adóztatása attól függ, hogy a kamat jogosultja tekintendő-e a kamat hasznhúzójának?
- 4) Annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság a kamat hasznhúzója, 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 hasznhúzóknak tekint?
- 5) Amennyiben a valamely tagállamban illetősséggel rendelkező társaság (anyavállalat) valóban nem mentesül a forrásadó alól a [2003/49] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetősséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott kamat tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetősséggel 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 illetősséggel rendelkező társasággal szemben érvényesített társaságiadó-követelés (a kamatjövedelmet is beleértve) esetén alkalmaz?
- 6) Amennyiben a valamely tagállamban illetősséggel rendelkező társaság (anyavállalat) valóban nem mentesül a forrásadó alól a [2003/49] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetősséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott kamat tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetősséggel 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:
- 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 illetősséggel?
 - az utóbbi tagállamban illetősséggel 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 az 5) kérdésre adandó válaszát illessze bele a 6) kérdésre adandó válaszába.”

4) A C-299/16. sz. Z Denmark ügy

- ⁶⁴ Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Z Denmark dán ipari vállalkozás.

- 65 2005 augusztusában az A Fund tőkebefektetési alap megszerezte e társaság A-típusú részvényeinek (megközelítőleg a szavazati jogok 64%-át kitevő) hozzávetőleg 66%-át a korábbi részvénytulajdonosoktól, mégpedig a B tőkebefektetési alaptól és a dán C pénzügyi intézménytől, miközben D megtartotta az A-típusú részvények fennmaradó részét. Ezenkívül a Z Denmark néhány vezető tisztségviselője B-típusú részvények tulajdonosa volt.
- 66 Az A Fund öt alapból áll, amelyek közül négyet betéti társaságként (*Limited Partnership*), azaz a dán jog szerint adózási szempontból átlátható formában hoztak létre Jersey-n. Az utolsó alap, az A Fund (No. 5) Limited, Jersey, társasági formája adózási szempontból nem átlátható, és az A Fund hozzávetőleg 0,5%-ával rendelkezik. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint az első négy alap befektetői nagyszámú, az Unió részét képező vagy azon kívüli országban rendelkeznek adóilletőséggel.
- 67 A jelen ítélet 65. pontjában hivatkozott felvásárlás keretében az A Fund 2005. szeptember 27-én 146 010 341 DKK (hozzávetőleg 19,6 millió euró) összegű kölcsönt nyújtott a Z Denmark részére. A kölcsön után fizetendő éves kamat 9%-ot tett ki.
- 68 2006. április 28-án az A Fund a Z Denmarkkal szemben fennálló teljes követelését 146 010 341 DKK (hozzávetőleg 19,6 millió euró) összegben a Z Luxembourgra engedményezte, amely társaságot ugyanezen a napon alapított Luxemburgban.
- 69 Az engedményezési ügylethez az A Fund által a Z Luxembourg részére nyújtott kölcsön kapcsolódott, amely szintén 146 010 341 DKK (hozzávetőleg 19,6 millió euró) összeget tett ki. A kölcsön után fizetendő kamat 9,875% volt, a kamatokat pedig az év végén kellett elszámolni.
- 70 2006. június 21-én az A Fund átruházta a tulajdonában lévő Z Denmark részvényeket a Z Luxembourgra.
- 71 A Z Luxembourg a 2007. évre vonatkozó számviteli kimutatásai szerint (a 2006. évre vonatkozó számviteli kimutatások hasonló tételeket tartalmaznak) e társaságnak azonkívül, hogy a Z Denmark részvényeit birtokolta, nem volt más tevékenysége. E számviteli kimutatások azt is jelzik, hogy a Z Luxembourg eredménye, amely 2006-ban negatív összegű volt és 23 588 eurót tett ki, 2007-ben pozitívvá vált és 15 587 euróra emelkedett. Szintén az említett kimutatásokból következik, hogy a kamatbevételek ezekben az években 1 497 208 eurót, illetve 1 192 881 eurót, a kamatköltségek pedig 1 473 675 eurót, illetve 1 195 124 eurót tettek ki. A „Nyereséget terhelő adók” (*Tax on profit*) tétel 2006-ban 3733 euró összeget, 2007-ben nulla összeget mutatott.
- 72 A Z Denmark 2007. november 1-jén visszafizette az A Fund által nyújtott kölcsönt, az összesített kamat ezen a napon 21 241 619 DKK (hozzávetőleg 2,85 millió euró) volt. A Z Luxembourg ugyanezen a napon fizette meg a tőkéből és kamatokból álló tartozását az A Fund részére.
- 73 2010. december 10-i határozatában a SKAT nem ismerte el a Z Luxembourggal szemben, hogy haszonhúzó minősége lenne a 2003/49 irányelv, valamint a Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény értelmében azon kamatok tekintetében, amelyeket számára a Z Denmark fizetett.
- 74 A nemzeti adóügyi bizottság 2012. január 31-i határozatában helybenhagyta a SKAT határozatát. A határozat a következőket tartalmazta:

„A [Z Luxembourg] nem tekinthető tehát sem a [Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény], sem [a 2003/49] irányelv szerinti »haszonhúzó« [*beneficial owner*].

Ennek kapcsán figyelembe kell venni a felek által a csoporton belül kialakított kamatkonstrukciót, amely alapján a [Z Luxembourg] a [Z Denmarktól] kapott kamatokat a tőkebefektetési alapnak juttatta, amely azokat a saját befektetőihez továbbította.

Azzal, hogy a [Z Luxembourg] megszerezte a tőkebefektetési alap [Z Denmarkkal] szemben fennálló követeléseit, és előbbi társaság ezzel egy időben megszerezte a [Z Denmark] részvényeit a tőkebefektetési alap által szinte azonos összegben és feltételek mellett nyújtott kölcsön útján, a [Z Luxembourg] dán társaságtól kapott kamatokra vonatkozó adófizetési kötelezettséget kioltja az, hogy a társaság a tőkebefektetési alapnak kamatokat fizet, és így az ügyletek egészére nézve nem jön létre a társaságnál adóztatandó nettó jövedelem. A luxemburgi társaságot ezért olyan áteresztő társaságnak kell tekinteni, amely nem rendelkezik döntések meghozatalára vonatkozó valódi jogosultsággal vagy lehetőséggel a tekintetben, hogy hogyan kezelje a továbbított összegeket.

A [Z Luxembourggal] szemben meg kell tagadni a dán forrásadó alóli mentességet, amelyet [a Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény] és/vagy a [2003/49] irányelv biztosít.

Az érintettek kifejtették, hogy a [Z Luxembourg] által az átláthatónak tekintendő tőkebefektetési alapnak juttatott kamatokat az alapok befektetői részére juttatták tovább. Felmerül tehát a kérdés, hogy esetleg törölni kell-e a kamatadó azon kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján, amelynek hatálya alá a befektetők tartoznak. Tekintettel a tényállás mikénti bemutatására, e kérdés eldöntése nem indokolt azon egyszerű oknál fogva, hogy a bemutatott listák nem minősülnek olyan dokumentációnak, amely elegendő annak bizonyítására, hogy kettős adóztatás történt.”

- 75 A nemzeti adóügyi bizottság e határozatát a Z Denmark dán bíróságok előtt megtámadta.
- 76 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a Z Denmark többek között úgy érvel, hogy a „haszonhúzó” 2003/49 irányelv értelmében vett fogalma uniós jogi fogalom, amely saját értelmezést, nem pedig az OECD adóztatási modellegyezményen alapuló értelmezést igényel. Mindenesetre az értelmezést nem lehet az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény és az ahhoz fűzött kommentár szempontjából elvégezni. Az ilyen dinamikus értelmezés ellentétes lenne a jogbiztonság elvével. Továbbá a Z Denmark vitatja, hogy a jelen esetben a 2003/49 irányelv értelmében vett visszaélésre került volna sor.
- 77 Végül a Z Denmark a jelen esetben tanúsított, az EK 43. cikkel ellentétes eltérő bánásmódot, valamint különösen azt kifogásolja, hogy a Z Luxembourg nem vonhatta le azokat a kamatokat, amelyeket azon kölcsön után fizetett, amelyet a részvényesétől vett fel abból a célból, hogy kölcsönt nyújthasson a Z Denmark részére. Ha ugyanis a Z Luxembourg dán társaság lett volna, levonhatta volna e költségeket, és nem keletkezett volna adóköteles kamatjövedelme.
- 78 A forrásadóztatás kapcsán a Z Denmark azt állítja, hogy több alapvető különbség van a belföldi illetőségű társaságok adóztatásához viszonyítva. Először is a forrásadó esedékessége megelőzi a társasági adó esedékességét. Másodszor a forrásadó után fizetendő késedelmi kamatok magasabbak, mint a társasági adó esetében. Harmadszor a kölcsönvevőnek kell levonnia a forrásadót. Negyedszer szintén a kölcsönvevőnek kell a forrásadót megfizetnie.
- 79 E körülmények között a Vestre Landsret (nyugati fellebbviteli bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) 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 [ezen] irányelv 3. cikkének hatálya alá tartozik, és amely a jelen ügy körülményeihez hasonló körülmények között kamatot kap valamely másik tagállambeli leányvállalatától, az [említett] irányelv alkalmazásában a hivatkozott kamat »haszonhúzója«?
- b) Az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 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?

- c) Amennyiben az 1.b) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy a fogalmat kizárólag az 1977. évi [OECD] adóztatási modellegyezmény 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)?
- d) 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 [a Dán Királyság] egyezményt 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?
- e) 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 [OECD] adóztatási modellegyezmény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?
- 2) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak a [2003/49] irányelv 5. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozása a csalás 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 adókijátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az 5. cikkel összhangban lehet értelmezni?
- b) Amennyiben a 2.a) 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, 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 haszonhúzóknak 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:
- 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?
 - 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 7) kérdésre adandó válaszába.”

A Bíróság előtti eljárás

- 80 A négy alapügy közötti összefüggés miatt, tekintve hogy mindegyik a 2003/49 irányelv és a Szerződésekben foglalt alapvető szabadságok értelmezésére vonatkozik, ezen ügyeket egyesíteni kell az ítélelhozatal céljából.
- 81 A dán kormány 2017. március 2-i levelében az Európai Unió Bírósága alapokmánya 16. cikkének harmadik bekezdése alapján kérte, hogy ezeket az ügyeket a Bíróság nagytanácsa bírálja el. Ezen túlmenően az ezen ügyek, valamint a mai napon hozott T Danmark és Y Denmark ítélet (C-116/16 és C-117/16) tárgyát képező C-116/16. és C-117/16. sz. ügyek, EU:C:2019:135, között fennálló hasonlóságokra tekintettel a dán kormány azt is javasolta, hogy a Bíróság az eljárási szabályzata 77. cikke alapján döntsön úgy, hogy mindezen ügyekben közös tárgyalást tart. A Bíróság helyt adott a dán kormány kérelmeinek.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 82 A nemzeti bíróságok által előterjesztett kérdések három tárgykörre irányulnak. Az első tárgykör a 2003/49 irányelv értelmében vett „haszonhúzó” fogalomra, valamint arra vonatkozik, hogy létezik-e olyan jogalap, amely lehetővé teszi egy tagállam számára, hogy joggal való visszaélés elkövetése miatt megtagadja a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt, mindennemű adó alóli mentesség igénybevételét egy olyan társaság számára, amely kamatot fizet egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező jogalanynak. Feltéve, hogy létezik ilyen jogalap, a kérdések által érintett második tárgykör az esetleges joggal való visszaélés tényállási elemeire és az erre vonatkozó bizonyítási módokra irányul. Végül azon kérdések tekintetében, amelyeket szintén arra az esetre terjesztettek elő, ha a tagállam megtagadhatja egy ilyen társasággal szemben a 2003/49 irányelv előnyeinek alkalmazását, a harmadik tárgykör az EUM-Szerződés letelepedési szabadságra és szabad tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróságok meg tudják vizsgálni, hogy a dán jogszabályok sértik-e ezen szabadságokat.

A C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések a)–c) pontjáról, a második kérdések a) és b) pontjáról, valamint a harmadik kérdésekről

- 83 Először is a C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések a)–c) pontjával a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében először is azt kívánják megtudni, hogy hogyan kell értelmezni a „kamat haszonhúzójának” a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) és (4) bekezdésének értelmében vett fogalmát. Másodsor a C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett második kérdések a) és b) pontjával, valamint a harmadik kérdésekkel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében azt tudakolják, hogy a 2003/49 irányelv 5. cikkében megengedett, csalás vagy visszaélések elleni küzdelem feltételezi-e olyan nemzeti vagy egyezményes rendelkezés létezését, amely e cikk (1) bekezdése értelmében a visszaélések ellen irányul. E bíróságok különösen arra kérdeznék rá, hogy a „haszonhúzó” fogalmát tartalmazó nemzeti vagy egyezményes rendelkezés tekinthető-e úgy, hogy az olyan jogalapot képez, amely lehetővé teszi a csalás vagy a joggal való visszaélés elleni küzdelmet.

A „kamat haszonhúzója” fogalomról

- 84 Mindenekelőtt rögzíteni kell, hogy „kamat haszonhúzója” fogalom, amely a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében szerepel, nem utalhat a nemzeti jog különböző jelentéssel bíró fogalmaira.
- 85 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy a 2003/49 irányelv (2)–(4) preambulumbekzdéséből következik, hogy az irányelv a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések kettős adóztatásának kiküszöbölésére, és arra irányul, hogy e kifizetésekre egyetlen tagállamban egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon azzal, hogy valamennyi adó eltörlése a felmerülésük szerinti tagállamban a legmegfelelőbb módja annak, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot lehessen biztosítani a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteknek (2011. július 21-i Scheuten Solar Technology ítélet, C-397/09, EU:C:2011:499, pont 24).
- 86 A 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében meghatározott hatálya ezért a forrásuk szerinti tagállamban felmerülő kamat- és jogdíjfizetések adómentességére terjed ki, amennyiben azok haszonhúzója más tagállamban letelepedett társaság vagy valamely tagállam társaságának más tagállamban lévő állandó telephelye (2011. július 21-i Scheuten Solar Technology ítélet, C-397/09, EU:C:2011:499, 25. pont).

- 87 A Bíróság továbbá hangsúlyozta, hogy mivel ezen irányelv 2. cikkének a) pontja az említett kamatokat „mindenféle követelésből származó jövedelemként” határozza meg, kizárólag a haszonhúzó kaphat ilyen követelésekből származó jövedelemnek minősülő kamatokat (lásd ebben az értelemben: 2011. július 21-i Scheuten Solar Technology ítélet, C-397/09, EU:C:2011:499, 27. pont).
- 88 A „kamat haszonhúzójának” az említett irányelv értelmében vett fogalmát ezért úgy kell értelmezni, hogy az olyan szervezetet jelöl, amely ténylegesen részesül a neki fizetett kamatokban. Ugyanezen irányelv 1. cikkének (4) bekezdése e hivatkozást a gazdasági valósággal erősíti meg, és kimondja, hogy egy tagállam vállalkozása csak akkor tekintendő a kamat vagy jogdíj haszonhúzójának, ha e kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökeként, megbízottjaként vagy aláírásra jogosultjaként.
- 89 Amint a jelen ítélet 10. pontjából következik, jöllehet a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének egyes nyelvi változatai, mint például a bolgár, francia, lett és román nyelvi változatok a „kedvezményezett” kifejezést használják, más változatok olyan kifejezéseket választottak, mint a „tényleges haszonhúzó” (a spanyol, cseh, észt, angol, olasz, litván, máltai, portugál és finn nyelvi változat) vagy a „tulajdonos” / „az, aki a használatra jogosult” (a német, dán, görög, horvát, magyar, lengyel, szlovák, szlovén és svéd nyelvi változat), vagy még „az, aki végső soron jogosult” (a holland nyelvi változat). E különböző kifejezések használata arra utal, hogy a „haszonhúzó” kifejezés nem egy formálisan azonosított kedvezményezett, hanem kifejezetten olyan szervezet, amely gazdaságilag részesül a kapott kamatokban, és ezért lehetősége van arra, hogy szabadon döntsön azok felhasználásáról. A jelen ítélet 86. pontjában felidézetteknek megfelelően kizárólag az Unióban székhellyel rendelkező szervezet lehet a kamatok haszonhúzója, amely a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességben részesülhet.
- 90 Ezenkívül, amint a 2003/49 irányelv alapjául szolgáló, a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 1998. március 6-án előterjesztett tanácsi irányelvjavaslatból (COM(1998) 67 végleges) kitűnik, ezen utóbbi az 1996. évi OECD adóztatási modellegyezmény 11. cikkéhez igazodik, és ugyanazt a célt követi, mint e cikk, mégpedig a nemzetközi kettős adóztatás elkerülését. Ezért a „haszonhúzó” fogalom, amely az e modellegyezményen alapuló kétoldalú egyezményekben szerepel, valamint az említett modellegyezmény és az ehhez fűzött kommentár későbbi módosításai relevánsak a 2003/49 irányelv értelmezése során.
- 91 Az alapügy felperesei úgy érvelnek, hogy nem engedhető meg, hogy a „kamat vagy jogdíj haszonhúzójának” a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése értelmében vett fogalmát az OECD adóztatási modellegyezmény és az ahhoz fűzött kommentár alapulvételével értelmezzék, mivel egy ilyen értelmezés minden demokratikus legitimitást nélkülöz. Ez az érv azonban nem fogadható el, mivel egy ilyen értelmezés, még ha az OECD által elvégzett munkából is merített, amint a jelen ítélet 85–90. pontjából is következik, konkrétan ezen az irányelven, valamint ezen irányelvnek az Unió demokratikus eljárását tükröző jogalkotási előzményein alapul.
- 92 Márpedig az OECD adóztatási modellegyezménynek és az ahhoz fűzött kommentárnak a jelen ítélet 4–6. pontjában ismertetett fejlődéséből az következik, hogy nem tartoznak a „haszonhúzó” fogalma alá az áteresztő társaságok, és e fogalmat nem szűk, technikai értelemben, hanem úgy kell érteni, hogy az lehetővé tege a kettős adóztatás elkerülését, valamint a csalás és adóelkerülés megelőzését.
- 93 Azok a kétoldalú egyezmények, amelyeket a tagállamok más tagállamokkal az OECD adóztatási modellegyezmény alapján kötöttek, mint például a skandináv országok közötti adóegyezmény, szintén e fejlődésről tanúskodnak. Meg kell ugyanis állapítani, hogy az említett egyezmények közül mindegyik, amelyre a jelen ítélet 16–18. pontja hivatkozik, tartalmazza az említett modellegyezmény értelmében vett „haszonhúzó” kifejezést.

94 Tisztázni kell továbbá, hogy önmagában az a körülmény, hogy az a társaság, amely valamely tagállamból kamatozatot kap, e kamatoknak nem „haszonhúzója”, nem jelenti feltétlenül azt, hogy nem alkalmazandó a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség. Elképzelhető ugyanis, hogy az ilyen kamatok e jogcímen mentesülnek a forrásállamban, ha a társaság, amely a kamatozatot kapja, azok összegét továbbítja egy olyan haszonhúzóknak, amely az Unióban rendelkezik székhellyel, és egyebekben megfelel az összes feltételnek, amelyet a 2003/49 irányelv az ilyen adómentesség igénybevételéhez előír.

A 2003/49 irányelv 5. cikkét átültető külön nemzeti vagy egyezményes rendelkezés szükségességéről

95 A kérdést előterjesztő bíróságok azt kívánják megtudni, hogy a 2003/49 irányelv alkalmazásának keretében a joggal való visszaélés elleni küzdelem céljából valamely tagállamnak egy ezen irányelvet átültető külön nemzeti rendelkezést kell-e elfogadnia, vagy pedig hivatkozhat a nemzeti vagy egyezményes visszaélés-ellenes elvekre vagy rendelkezésekre.

96 E tekintetben állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az uniós jogban létezik egy olyan általános jogelv, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélészerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat (1999. március 9-i Centros ítélet, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 68. pont; 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont; 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont).

97 A jogalanyok kötelesek tiszteletben tartani ezt az általános elvet. Az uniós jogi szabályozás alkalmazását ugyanis nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon az abból a célból végrehajtott ügyletekre, hogy csalárd módon vagy visszaélészerűen részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből (lásd ebben az értelemben: 2007. július 5-i Kofoed ítélet, C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont; 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont).

98 Így ezen elvből az következik, hogy a tagállamnak meg kell tagadnia az uniós jogi rendelkezések alkalmazását, ha azokra nem e rendelkezések célkitűzéseinek megvalósítása érdekében hivatkoznak, hanem azért, hogy az uniós jog által biztosított előnyben részesüljenek, noha az ezen előny igénybevételéhez szükséges feltételek csak formálisan teljesülnek.

99 Ez az eset áll fenn például akkor, ha a vámalakítások elvégzése nem illeszkedik a rendes kereskedelmi ügyletek keretébe, hanem az teljesen formális, és kizárólag arra irányul, hogy visszaélészerűen részesedjenek a kompenzációs kifizetésekből (lásd ebben az értelemben: 1981. október 27-i Schumacher és társai ítélet, 250/80, EU:C:1981:246, 16. pont; 1993. március 3-i General Milk Products ítélet, C 8/92, EU:C:1993:82, 21. pont) vagy az export-visszatérítésekből (lásd ebben az értelemben: 2000. december 14-i Emsland Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695, 59. pont).

100 Továbbá a joggal való visszaélés tilalmának elve alkalmazást nyer olyan különféle területeken, mint az áruk szabad mozgása (1985. január 10-i Association des Centres distributeurs Leclerc és Thouars Distribution ítélet, 229/83, EU:C:1985:1, 27. pont), a szolgáltatásnyújtás szabadsága (1993. február 3-i Veronica Omroep Organisatie ítélet, C-148/91, EU:C:1993:45, 13. pont), a szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzési szerződések (2014. december 11-i Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” és társai ítélet, C-113/13, EU:C:2014:2440, 62. pont), a letelepedés szabadsága (1999. március 9-i Centros ítélet, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont), a társasági jog (2000. március 23-i Diamantis ítélet, C-373/97, EU:C:2000:150, 33. pont), a szociális biztonság (1996. május 2-i Paletta ítélet, C-206/94, EU:C:1996:182, 24. pont; 2018. február 6-i Altun és társai ítélet, C-359/16, EU:C:2018:63, 48. pont; 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont), a közlekedés (2006. április 6-i Agip Petroli ítélet, C-456/04, EU:C:2006:241, 19–25. pont), a szociálpolitika (2016.

július 28-i Kratzer ítélet, C-423/15, EU:C:2016:604, 37–41. pont), a korlátozó intézkedések (2011. december 21-i Afrasiabi és társai ítélet, C-72/11, EU:C:2011:874, 62. pont) vagy még a hozzáadottérték-adó (héta) (2006. február 21-i Halifax és társai ítélet, C-255/02, EU:C:2006:121, 74. pont).

- 101 Ez utóbbi terület kapcsán a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy jóllehet az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) által elismert és támogatott cél, a visszaélésszerű magatartás tilalmának elve ugyanakkor az uniós jog olyan általános elvét képezi, amely attól függetlenül alkalmazandó, hogy azok a jogok vagy előnyök, amelyekkel visszaéltek, a Szerződéseken, valamely rendeleten vagy irányelven alapulnak-e (lásd ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 30. és 31. pont).
- 102 Ebből következik, hogy a visszaélésszerű magatartás tilalma általános elvét kell felhozni bárkivel szemben, ha az uniós jog egyes előnyt biztosító szabályait oly módon érvényesíti, hogy az nincs összhangban e szabályok célkitűzéseivel. Így a Bíróság kimondta, hogy ezen elvre hivatkozni lehet egy adóalannyal szemben annak érdekében, hogy megtagadják vele szemben többek között a héamentességhez való jog által biztosított előnyt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írnak elő ilyen megtagadást (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 33. pont).
- 103 Az alapügyekben azok a szabályok, amelyekkel a SKAT állítása szerint visszaéltek, a 2003/49 irányelv rendelkezései, amely irányelv elfogadására azért került sor, hogy elősegítsék egy belső piac jellemzőivel rendelkező egységes piac fejlődését, és amely irányelv adómentességet ír elő a forrás szerinti tagállamban azon kamatok tekintetében, amelyeket egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társult vállalkozás részére fizetnek. Amint a jelen ítélet 90. pontjában említett irányelvjavaslatból kitűnik, az ezen irányelvben szereplő egyes fogalommeghatározásokat az 1996. évi OECD adóztatási modellegetmény 11. cikkében szereplő fogalommeghatározások ihlették.
- 104 Bár a 2003/49 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy ezen irányelv nem akadályozza azon nemzeti vagy egyezményes rendelkezések alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés elkerüléséhez szükségesek, e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy kizárná a visszaélésszerű magatartást tiltó, a jelen ítélet 96–98. pontjában felidézett általános uniós jogi elv alkalmazását. Azok az ügyletek ugyanis, amelyekről a SKAT azt állítja, hogy kimerítik a joggal való visszaélést, az uniós jog hatálya alá tartoznak (lásd ebben az értelemben: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 42. pont), és esetleg az ezen irányelv által követett céllal összeegyeztethetetlennek bizonyulhatnak.
- 105 Ezenkívül, bár a 2003/49 irányelv 5. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy adócsalás, adóelkerülés vagy visszaélés esetén a tagállamok visszavonhatják az ezen irányelvben biztosított előnyöket vagy megtagadhatják ezen irányelv alkalmazását, e rendelkezés egyáltalán nem értelmezhető úgy, hogy kizárná a visszaélésszerű magatartás tilalmára vonatkozó uniós jogi elv alkalmazását, mivel az említett elv alkalmazása tekintetében nincs olyan átültetési követelmény, mint az említett irányelv rendelkezései esetében (lásd ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 28. és 31. pont).
- 106 Amint a jelen ítélet 85. pontja felidézte, a 2003/49 irányelv (2)–(4) preambulumbekzdéséből következik, hogy az irányelv a különböző tagállambeli társult vállalkozások vagy az ilyen vállalkozások állandó telephelyei közötti kamat- és jogdíjfizetések kettős adóztatásának elkerülésére irányul, egyrészt annak érdekében, hogy számukra kiküszöbölje a megterhelő közigazgatási alaki követelményeket és likviditási problémákat, másrészt pedig, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot biztosítson a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteknek.

- 107 Márpedig az olyan pénzügyi konstrukciók létrehozásának megengedése, amelyek kizárólagos célja az, hogy kihasználják a 2003/49 irányelv alkalmazásából származó adóelőnyöket, nem lenne összhangban az ilyen célkitűzésekkel, hanem éppen ellenkezőleg, aláásná a gazdasági kohéziót, valamint a belső piac megfelelő működését azáltal, hogy torzítja a versenyfeltételeket. Amint azt lényegében a főtanácsnok a C-115/16. sz. ügyre vonatkozó indítványának 63. pontjában kifejtette, ugyanez érvényes még akkor is, ha a szóban forgó ügyletek nem kizárólag ilyen célra irányulnak, mivel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának elve alkalmazandó az adójog területén, ha az adóelőny megszerzése a szóban forgó ügyletek alapvető célja (lásd ebben az értelemben: 2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont).
- 108 Végeredményben nem hozható fel a visszaélészerű magatartás tilalma elvének alkalmazásával szemben az, hogy az adóalanyoknak joguk van ahhoz, hogy előnyt húzzanak abból a versenyből, amelybe a tagállamok bocsátkoznak a jövedelemadó harmonizációjának hiánya miatt. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2003/49 irányelv célja a közvetlen adók területén a harmonizáció abból a célból, hogy a kettős adóztatás megszüntetésével lehetővé tegye a gazdasági szereplők számára a belső piac előnyeinek kihasználását, továbbá különösen ezen irányelv (6) preambulumbekzdése szerint szükséges, hogy a tagállamok számára ne legyen eleve kizárt a csalások és visszaélések elleni küzdelmet szolgáló megfelelő intézkedések meghozatala.
- 109 E tekintetben, bár önmagában az, hogy valamely adóalany a számára legelőnyösebb adózási rendszert választja, nem alapozhatja meg a csalás vagy visszaélés általános vélelmét (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 50. pont; 2011. november 29-i National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 84. pont; 2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 60. pont), az ilyen adóalanyt mégsem illetheti meg az uniós jogból eredő jog vagy előny, ha a szóban forgó ügylet gazdasági szempontból teljesen mesterséges és az érintett tagállam jogszabályainak megkerülésére irányul (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. pont; 2013. november 7-i K ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 61. pont; 2017. október 25-i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C-106/16, EU:C:2017:804, 61–63. pont).
- 110 E tényezőkből következik, hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a 2003/49 irányelvben foglalt jogok igénybevételét, ha azokra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoznak.
- 111 Így tekintettel a visszaélészerű magatartás tilalmának általános uniós jogi elvére, és annak szükségességére, hogy ezt az elvet tiszteletben kell tartani az uniós jog végrehajtása során, a visszaélés-ellenes nemzeti vagy egyezményes rendelkezések hiánya nem befolyásolja a nemzeti hatóságok azon kötelezettségét, hogy meg kell tagadniuk a 2003/49 irányelvben foglalt, csalárd módon vagy visszaélészerűen érvényesített jogok igénybevételét.
- 112 Az alapeljárás felperesei a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/434/EGK tanácsi irányelvben (HL L 225., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) foglalt mentesség igénybevételére vonatkozó, 2007. július 5-i Kofoed ítéletre (C-321/05, EU:C:2007:408) hivatkoznak annak alátámasztása céljából, hogy a 2003/49 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése miatt az ezen irányelvben foglalt előnyök igénybevételét az érintett tagállam csak abban az esetben tagadhatja meg, ha a nemzeti jogszabályok külön és konkrét jogalapot tartalmaznak e tekintetben.
- 113 Ez az érvelés azonban nem fogadható el.

- 114 A Bíróság a 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408) 42. pontjában valóban emlékeztetett arra, hogy a jogbiztonság elvével ellentétes, hogy az irányelvek önmagukban kötelezettségeket keletkeztessenek a magánszemélyek számára, és így a tagállam közvetlenül ezekre hivatkozhat a magánszemélyekkel szemben.
- 115 A Bíróság arra is emlékeztetett, hogy ez a megállapítás nem érinti azt a követelményt, amely valamely tagállam minden hatóságára vonatkozik, amikor a nemzeti jogot alkalmazzák, hogy azt a lehető legnagyobb mértékben az irányelvek szövegének és célkitűzéseinek alapulvételével kell értelmezniük az irányelvekben meghatározott eredmény elérése céljából, így az említett hatóságok hivatkozhatnak a magánszemélyekkel szemben a nemzeti jog összhangban álló értelmezésére (lásd ebben az értelemben: 2007. július 5-i Kofoed ítélet, C-321/05, EU:C:2007:408, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 116 E megfontolások alapján hívta fel a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróságot annak vizsgálatára, hogy a dán jogban van-e olyan rendelkezés vagy általános elv, amelynek értelmében tilos a joggal való visszaélés, vagy más, az adócsalásra vagy adóelkerülésre vonatkozó általános rendelkezés, amelyet a 90/434 irányelv rendelkezésével összhangban lehetne értelmezni, és amely alapján lényegében a tagállam megtagadhatja az ezen irányelvben szabályozott levonási jogot olyan ügylet esetében, amely alapvetően ilyen csalásra vagy elkerülésre irányul, majd javasolta ezután annak ellenőrzését, hogy az alapügyben adott esetben teljesülnek-e ezen belső rendelkezések alkalmazási feltételei (lásd ebben az értelemben: 2007. július 5-i Kofoed ítélet, C-321/05, EU:C:2007:408, 46. és 47. pont).
- 117 Ugyanakkor, még ha megállapítást is nyerne az alapügyekben, hogy a nemzeti jogban nincsenek olyan szabályok, amelyeket a 2003/49 irányelv 5. cikkével összhangban lehet értelmezni, ebből – annak ellenére, amit a Bíróság a 2007. július 5-i Kofoed ítéletben (C-321/05, EU:C:2007:408) kimondott – nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok akadályozva lennének abban, hogy megtagadják az ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességhez való jogból származó előnyt csalás vagy joggal való visszaélés esetén (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 54. pont).
- 118 Ilyen körülmények fennállása esetén ugyanis az adóalannyal szembeni megtagadás nem tartozik a jelen ítélet 114. pontjában hivatkozott esetkörbe, mivel az megfelel az uniós jog általános elvének, amely szerint senki nem alkalmazhatja csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákat (lásd analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. és 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 119 Így – amint a jelen ítélet 96. pontja felidézte –, mivel a visszaélésszerű vagy csalárd cselekmények nem alapozhatnak meg uniós jogrendben előírt jogot, egy irányelvből – a jelen esetben a 2003/49 irányelvből – eredő előny megtagadása nem jelenti azt, hogy ezen irányelv alapján az érintett magánszemélyt kötelezettséggel terhelik, hanem ez csak azon megállapítás egyszerű következménye, amely szerint a kívánt előny megszerzéséhez megkövetelt objektív feltételek, amelyeket e jog tekintetében az említett irányelv ír elő, csak formálisan teljesültek (lásd ebben az értelemben és analógia útján: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 120 Ilyen körülmények között ezért a tagállamoknak meg kell tagadniuk a 2003/49 irányelvből eredő előnyt a visszaélésszerű magatartások tilalmának általános elve alapján, amely szerint az uniós jog nem fedheti le a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartásait (lásd ebben az értelemben: 2018. július 11-i Bizottság kontra Belgium ítélet, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 121 Tekintettel a jelen ítélet 111. pontjában szereplő megállapításra, nem szükséges megválaszolni a kérdést előterjesztő bíróságok által előterjesztett harmadik kérdéseket, amelyek lényegében arra irányulnak, hogy az olyan kétoldalú egyezmény, amely a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozik és a „haszonhúzó” fogalmára utal, képezheti-e a jogalapját a visszaélésszerű és csalárd magatartások elleni küzdelemnek a 2003/49 irányelv keretében.
- 122 Minderre tekintettel a C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések a)–c) pontját és a második kérdések a) és b) pontját a következőképpen kell megválaszolni:
- a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdését az ezen irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az e cikkben a kamatfizetésekkel kapcsolatban előírt, mindennemű adó alóli mentesség kizárólag az ilyen kamatok haszonhúzóinak számára van fenntartva, mégpedig azon szervezetek számára, amelyek gazdasági értelemben ténylegesen részesülnek e kamatokban, és ezért jogosultsággal rendelkeznek arra, hogy szabadon döntsenek azok felhasználásról;
 - azt az általános uniós jogi elvet, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat, úgy kell értelmezni, hogy visszaélésszerű és csalárd magatartás fennállása esetén a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében a kamatfizetésekkel kapcsolatban előírt, mindennemű adó alóli mentesség igénybevételét a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak az adóalannyal szemben meg kell tagadniuk még az ilyen megtagadást előíró nemzeti jogi vagy egyezményes rendelkezések hiányában is.

A C-115/16., C-118/16., C-119/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések d)–f) pontjáról, a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdés d) és e) pontjáról, a C-115/16. és C-118/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekről, a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdésről, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdésről, valamint a C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekről

- 123 A C-115/16., C-118/16., C-119/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések d)–f) pontjával, a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdés d) és e) pontjával, valamint a C-115/16. és C-118/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekkel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében azt kívánják megtudni, hogy melyek a joggal való visszaélés tényállási elemei, és hogyan lehet ezeket megállapítani. Ezzel összefüggésben e bíróságok többek között azt vetik fel, hogy fennállhat-e joggal való visszaélés, ha az áteresztő társaságok által továbbított kamatok haszonhúzója végeredményben egy olyan társaság, amelynek székhelye valamely harmadik államban található, amellyel az érintett tagállam a kettős adóztatás elkerüléséről adóegyezményt kötött. A C-115/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdéssel, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdéssel, valamint a C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekkel e bíróságok lényegében arra várnak választ, hogy az a tagállam, amely megtagadja valamely más tagállam társaságával szemben a kamatjogosult minőség elismerését, köteles-e azonosítani azt a társaságot, amelyet adott esetben haszonhúzónak tekint.

A joggal való visszaélés tényállási elemeiről és az ezekre vonatkozó bizonyítékokról

- 124 Amint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, a visszaélésszerű magatartás bizonyításához egyrészt objektív körülmények együttese szükséges, amelyből az következik, hogy az uniós szabályozás által előírt feltételek formális tiszteletben tartása ellenére nem valósul meg e szabályozás célja, másrészt pedig egy szubjektív elem szükséges, amely azon szándékban áll, hogy az uniós szabályozáson alapuló előnyt az annak megszerzéséhez szükséges feltételek mesterséges módon való megteremtése útján szerezzék meg (2000. december 14-i Emsland Stärke ítélet, C-110/99, EU:C:2000:695, 52. és 53. pont; 2014. március 12-i O. és B. ítélet, C-456/12, EU:C:2014:135, 58. pont).

- 125 Így valamennyi tény vizsgálata alapján lehet megállapítani, hogy megvalósulnak-e a visszaélészerű magatartás tényállási elemei, és különösen, hogy a gazdasági szereplők teljesen formális vagy mesterséges, minden gazdasági és kereskedelmi indokot nélkülöző ügyleteket valósítottak-e meg abból az alapvető célból, hogy jogosulatlan előnyhöz jussanak (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-i Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 47–49. pont; 2014. március 13-i SICES és társai ítélet, C-155/13, EU:C:2014:145, 33. pont; 2016. április 14-i Cervati és Malvi ítélet, C-131/14, EU:C:2016:255, 47. pont).
- 126 A Bíróságnak nem feladata, hogy értékelje az alapügybeli tényeket. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során azonban a Bíróság adott esetben valószínűsítő körülményeket mutathat be a nemzeti bíróságoknak abból a célból, hogy iránymutatást adjon számukra az általuk megítélendő tényállási helyzetek értékeléséhez. Az alapügyekben, még ha e valószínűsítő körülmények közül több meglete joggal való visszaélésre engedne is következtetni, a kérdést előterjesztő bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy e valószínűsítő körülmények objektívek és egybehangzók-e, és hogy az alapügy felpereseinek volt-e lehetőségük ellenbizonyításra.
- 127 Mesterséges konstrukciónak tekinthető az olyan társaságcsoporthoz tartozó társaság, amelyet nem a gazdasági valóságot tükröző okokból hoztak létre, amelynek szerkezete teljesen formális, és amelynek fő célja vagy egyik fő célja az alkalmazandó adójog tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése. Ez a helyzet áll fenn különösen akkor, ha a kamatok utáni adó megfizetését elkerülik egy áteresztő szervezetnek köszönhetően, amelyet a csoport szerkezetében a kamatfizető társaság, és azon szervezet közé illesztettek, amely a kamatok haszonhúzója.
- 128 Így a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség jogosulatlan igénybevétele célzó konstrukció fennállását valószínűsítő körülménynek minősül az, hogy az említett kamatok teljes egészében vagy majdnem teljes egészében, és átvételük után nagyon rövid időn belül az a társaság, amely azokat kapta, továbbjuttatja olyan szervezeteknek, amelyek nem felelnek meg a 2003/49 irányelv alkalmazási feltételeinek vagy azért, mert egyik tagállamban sem rendelkeznek székhellyel, vagy azért, mert nem az ezen irányelv mellékletében szereplő valamely társasági formában jöttek létre, vagy azért, mert nem alanyai az említett irányelv 3. cikke a) pontjának iii. alpontjában felsorolt adók egyikének sem, vagy még azért, mert nem minősülnek társult vállalkozásnak az ugyanezen irányelv 3. cikkének b) pontja értelmében.
- 129 Márpedig nem felelnek meg a 2003/49 irányelv alkalmazási feltételeinek az olyan, Unión kívüli adóilletőségű szervezetek, mint amilyenek a C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben szereplő társaságok vagy a C-115/16. és C-299/16. sz. ügyben szereplő befektetési alapok. Ezekben az ügyekben, ha a kamatokat a dán kifizető társaság közvetlenül fizette volna azon kedvezményezett szervezeteknek, amelyek az adóügyi minisztérium szerint e kamatok haszonhúzóik voltak, a Dán Királyság jogosult lett volna beszélni a forrásadót.
- 130 Hasonlóképpen, egy konstrukció mesterséges jellegét erősítheti az a körülmény, hogy az érintett társaságcsoporthoz tartozó társaság úgy van kialakítva, hogy az a társaság, amely a kifizető társaság által fizetett kamatokat kapja, maga is köteles e kamatokat továbbjuttatni egy olyan harmadik társaság részére, amely nem felel meg a 2003/49 irányelv alkalmazási feltételeinek, ami azzal a következménnyel jár, hogy csak jelentéktelen adóköteles nyereséget ér el, ha áteresztő társaságként jár el abból a célból, hogy lehetővé tegye a kifizető társaságból a pénzáramlást azon szervezet felé, amely a kifizetett összegek haszonhúzója.
- 131 Az a körülmény, hogy egy társaság áteresztő társaságként tevékenykedik, megállapítást nyerhet, ha egyetlen tevékenysége abban merül ki, hogy kamatokat fogad és azokat továbbítja a haszonhúzó vagy más áteresztő társaságok részére. E tekintetben a tényleges gazdasági tevékenység hiányára a szóban forgó gazdasági tevékenységet jellemző sajátosságok alapulvételével az összes releváns tényező

elemzéséből kell következtetni, amelyek különösen a társaság irányítására, mérlegbeszámolójára, a költségeinek szerkezetére és a ténylegesen felmerült költségekre, az általa alkalmazott személyzetre, valamint a rendelkezésére álló helyiségekre és berendezésekre vonatkoznak.

- 132 Szintén mesterséges konstrukcióra utaló körülményeket képezhetnek a szóban forgó pénzügyi ügyletekben részt vevő társaságok között létező különböző szerződések, amelyek lehetővé teszik a csoporton belüli pénzáramlásokat, amelyek célja lehet – amint a 2003/49 irányelv 4. cikke említi – valamely kedvezményezett kereskedelmi társaság nyereségének továbbítása a részvényes szervezetek felé annak érdekében, hogy elkerüljék vagy minimalizálják az adóterhet. Hasonlóképpen ilyen konstrukcióra utaló körülményeket jelenthetnek az ügyletek finanszírozási módjai, a közbenső társaságok saját tőkéjének értékelése, valamint az áteresztő társaságok azon jogosultságának hiánya, hogy gazdaságilag rendelkezzenek a kapott kamatok felett. E tekintetben ilyen valószínűsítő körülményt képezhet nemcsak a kamatban részesülő társaság szerződésen vagy jogszabályon alapuló kötelezettsége, hogy egy harmadik személy részére tovább kell juttatnia a kamatot, hanem az is, ha e társaság – amint a kérdést előterjesztő bíróság a C-115/16., a C-118/16. és a C-119/16. sz. ügyben említi – nem rendelkezik „teljes körű” jogosultsággal a kamat használatára és hasznainak szedésére.
- 133 Ezen túlmenően az ilyen valószínűsítő körülményeket erősítheti az, hogy időben egybeesik vagy közel esik egymáshoz egyfelől jelentős új adójogszabályok – mint például az alapügyekben szereplő dán jogszabályok – hatálybalépése, amelyeket egyes társaságcsoportok igyekeznek megkerülni, másfelől pedig ugyanazon csoporton belül összetett pénzügyi műveletek bevezetése és kölcsönök nyújtása.
- 134 A kérdést előterjesztő bíróságok lényegében arra is választ várnak, hogy fennállhat-e joggal való visszaélés, ha az áteresztő társaságok által továbbított kamatok haszonhúzója végeredményben egy olyan társaság, amelynek székhelye valamely harmadik államban található, amellyel a forrás szerinti tagállam olyan adóegyezményt kötött, amelynek értelmében a kamatok nem lettek volna adóztathatók, ha azt közvetlenül fizették volna annak a társaságnak, amelynek székhelye e harmadik államban található.
- 135 E tekintetben a csoport szerkezetének vizsgálata során nem bír jelentőséggel, hogy az áteresztő társaság által fizetett kamatok egyes haszonhúzóinak adóilletősége olyan harmadik államban van, amely a forrás szerinti tagállammal a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött. Meg kell ugyanis állapítani, hogy egy ilyen egyezmény megléte önmagában nem zárja ki a joggal való visszaélést. Ezért egy ilyen jellegű egyezmény nem kérdőjelezheti meg a joggal való visszaélés fennállását, amely szabályszerűen nyert megállapítást azon tények összessége alapján, amelyek alátámasztják, hogy a gazdasági szereplők teljesen formális vagy mesterséges, minden gazdasági és kereskedelmi indokot nélkülöző ügyleteket valósítottak meg abból az alapvető célból, hogy jogosulatlanul részesüljenek a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt, mindennemű adó alóli mentességben.
- 136 Hozzá kell tenni, hogy amikor az adózásnak a gazdasági valóságnak megfelelően kell történnie, egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megléte nem alkalmas azon kifizetés valódiságának bizonyítására, amelyet olyan harmadik államban illetőséggel rendelkező kedvezményezettnek számára teljesítettek, amellyel ezen egyezményt megkötötték. Ha a kamatfizető társaság egy ilyen egyezmény előnyeit kívánja igénybe venni, jogában áll, hogy e kamatokat közvetlenül azon szervezeteknek fizesse, amelyeknek adóilletősége abban az államban van, amely a forrásállammal a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött.
- 137 Mindemellett egyáltalán nem zárható ki, hogy olyan helyzetben, ha a kamatok adómentesek lennének a harmadik államban székhellyel rendelkező társaság részére történő közvetlen kifizetés esetében, a csoportszerkezet célja távol áll a joggal való visszaéléstől. Ilyen esetben nem róható fel a csoportnak, hogy az említett társaság részére történő közvetlen kamatfizetés helyett ilyen szerkezet mellett döntött.

- 138 Ezenkívül, ha a kamatok haszonhúzójának adóilletősége harmadik államban található, a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség megtagadása egyáltalán nem függ a család vagy a joggal való visszaélés megállapításától. Amint ugyanis a jelen ítélet 86. pontja lényegében felidézte, e rendelkezés célja a forrás szerinti tagállamban felmerülő kamatfizetések mentesítése kizárólag abban az esetben, ha az említett kamatok haszonhúzója más tagállamban letelepedett társaság vagy valamely tagállam társaságának más tagállamban lévő állandó telephelye.
- 139 Minderre tekintettel a C-115/16., C-118/16., C-119/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdések d)–f) pontjára, a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett első kérdés d) és e) pontjára, valamint a C-115/16. és C-118/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a visszaélésszerű magatartás bizonyításához egyrészt objektív körülmények együttese szükséges, amelyből az következik, hogy az uniós szabályozás által előírt feltételek formális tiszteletben tartása ellenére nem valósul meg e szabályozás célja, másrészt pedig egy szubjektív elem szükséges, amely azon szándékban áll, hogy az uniós szabályozáson alapuló előnyt az annak megszerzéséhez szükséges feltételek mesterséges módon való megteremtése útján szerezzék meg. Több valószínűsítő körülmény együttes fennállása joggal való visszaélésre engedhet következtetni, feltéve hogy e valószínűsítő körülmények objektívek és egybehangzók. Ilyen valószínűsítő körülményt képezhet többek között a gazdasági indokot nélkülöző áteresztő társaságok megléte, valamint a társasági csoportszerkezet, a pénzügyi konstrukció és a kölcsönök teljesen formális jellege. Az a körülmény, hogy a kamatok forrása szerinti tagállam egyezményt kötött azzal a harmadik állammal, amelyben székhellyel rendelkezik azon társaság, amely a kamatok haszonhúzója, nem befolyásolja a joggal való visszaélés esetleges megállapítását.

A joggal való visszaéléssel kapcsolatos bizonyítási teherrel

- 140 Meg kell állapítani, amint a 2003/49 irányelv 1. cikkének (11) és (12) bekezdéséből, továbbá 1. cikke (13) bekezdésének b) pontjából kitűnik, hogy a forrás szerinti tagállam annak igazolására kötelezheti a kamatban részesülő társaságot, hogy ő a kamat haszonhúzója abban az értelemben, ahogyan e fogalmat a jelen ítélet 122. pontjának első francia bekezdése pontosította.
- 141 A Bíróság egyébként általánosabb értelemben kimondta, hogy semmi nem gátolja meg az érintett adóhatóságokat abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket szükségesnek ítélnék az érintett adókra és illetékekre vonatkozó konkrét bizonyításhoz, és adott esetben megtagadják a kért mentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat (lásd ebben az értelemben: 2013. február 28-i Petersen és Petersen ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 142 Ezzel szemben abban az esetben, ha a forrás szerinti tagállam adóhatósága kívánja valamely visszaélésszerű magatartás fennállásán alapuló indokkal megtagadni a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességet egy olyan társasággal szemben, amely kamatokat fizetett egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére, e hatóságra hárul annak bizonyítása, hogy megvalósulnak e visszaélésszerű magatartás tényállási elemei, figyelembe véve valamennyi releváns tényezőt, különösen azt a tényt, hogy az a társaság, amelynek a kamatot kifizették, annak nem haszonhúzója.
- 143 E tekintetben az ilyen hatóságnak nem az a feladata, hogy azonosítsa e kamatok haszonhúzóját, hanem hogy alátámassza azt, hogy az állítólagos haszonhúzó csak egy áteresztő társaság, amelyen keresztül joggal való visszaélést követtek el. Az ehhez hasonló azonosítás ugyanis lehetetlennek bizonyulhat, különösen azért, mert a potenciális haszonhúzók nem ismertek. A nemzeti adóhatóság, tekintettel egyes pénzügyi konstrukciók összetettségére, és azon eshetőségre, hogy a konstrukciókban részt vevő közbenső társaságok Unión kívüli illetőségűek, nem rendelkezik feltétlenül azokkal az információkkal, amelyek lehetővé teszik számára e haszonhúzók azonosítását. Márpedig e hatóságtól nem lehet megkövetelni, hogy hozzon fel olyan bizonyítékokat, amelyek szolgáltatása számára lehetetlen.

- 144 Egyébként pedig, még ha a potenciális haszonhúzó ismertek is, nem feltétlenül bizonyos, hogy közülük melyek vagy melyek lesznek a tényleges haszonhúzók. Így abban az esetben, ha a kamatban részesülő társaságnak van egy olyan anyavállalata, amely maga is rendelkezik egy anyavállalattal, a forrás szerinti tagállam adóhatóságai és bíróságai számára minden valószínűség szerint lehetetlen lenne megállapítani, hogy a két anyavállalat közül melyik vagy melyik lesz e kamat haszonhúzója. Továbbá akár arra is sor kerülhet, hogy e kamatok kifizetéséről az áteresztő társaságra vonatkozó adóhatósági megállapításokat követően hoznak határozatot.
- 145 Következésképpen a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdésre, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdésre, valamint a C-119/16. és C-299/16. sz. ügyben előterjesztett negyedik kérdésekre azt a választ kell adni, hogy valamely nemzeti hatóságnak, ahhoz, hogy megtagadja egy társasággal szemben a kamathaszonhúzó minőség elismerését vagy megállapítsa a joggal való visszaélés fennállását, nem kell azon szervezetet vagy szervezeteket azonosítani, amelyeket e kamat haszonhúzóinak tekint.

A C-118/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdés a)–c) pontjáról

- 146 A C-118/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdés a)–c) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egy luxemburgi jog szerinti, SICAR társaságként engedélyezett SCA társaság alkalmazhatja-e a 2003/49 irányelv rendelkezéseit. Meg kell állapítani, hogy e kérdés csak abban az esetben bír jelentőséggel, ha az X SCA, SICAR-t azon kamatok haszonhúzójának kell tekinteni, amelyet számára az X Denmark fizetett, aminek vizsgálata kizárólag a kérdést előterjesztő bíróságra hárul.
- 147 E pontosítást követően – a Bizottsághoz és több kormányhoz hasonlóan, amelyek észrevételeket nyújtottak be – hangsúlyozni kell, hogy a 2003/49 irányelv 3. cikkének a) pontja az ezen irányelvben szereplő előnyök érvényesítésére jogosult, „egy tagállam vállalkozása” minőséget három feltétel együttes teljesüléséhez köti. Először is e társaságnak az említett irányelv mellékletében felsorolt társasági formák egyikével kell rendelkeznie. Másodszor e társaságnak egy tagállam adójogszabályai szerint úgy kell minősülnie, hogy e tagállamban rendelkezik adóilletőséggel, és nem minősülhet valamely kettős adóztatásról szóló egyezmény értelmezésében az Európai Unión kívüli adóilletőségűnek. Harmadszor pedig e társaságnak a 2003/49 irányelv 3. cikke a) pontjának iii. alpontjában felsorolt adók egyike alá kell tartoznia, anélkül hogy mentességet élvezne, vagy a meglévő adók kiegészítésére vagy felváltására ezen irányelv hatálybalépésének napja után kivetett adókkal azonos vagy azokhoz lényegében hasonló adók alá kell tartoznia.
- 148 Ami az első feltételt illeti, azt – a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett – teljesülnnek kell tekinteni az X SCA, SICAR esetében, mivel – amint a luxemburgi kormány a tárgyaláson hangsúlyozta – egy SICAR társaságként engedélyezett SCA társaság a 2003/49 irányelv mellékletében felsorolt társasági formák egyikében működik.
- 149 Ami a második feltételt illeti, azt – ugyanezen fenntartás mellett – szintén teljesülnnek kell tekinteni, mivel az X SCA, SICAR Luxemburgban rendelkezik adóilletőséggel.
- 150 A harmadik feltételt illetően nem vitatott, hogy az X SCA, SICAR az „impôt sur le revenu des collectivités” (társasági jövedelemadó) alanya Luxemburgban, amely az egyik adó azok közül, amelyeket a 2003/49 irányelv 3. cikke a) pontjának iii. alpontja felsorol.
- 151 Abban az esetben azonban, ha megállapítást nyerne, amint a SKAT a C-118/16. sz. ügy alapeljárásában állítja, hogy az X SCA, SICAR által kapott kamatok ténylegesen mentesülnek ezen a jogcímen az „impôt sur le revenu des collectivités” alól Luxemburgban, akkor azt kellene megállapítani, hogy az említett társaság nem teljesíti a jelen ítélet 147. pontjában említett harmadik feltételt, és hogy ezért

nem lehet „egy tagállam vállalkozás[ának]” tekinteni a 2003/49 irányelv értelmében. Kizárólag a kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban, hogy adott esetben elvégezze az e tekintetben szükséges vizsgálatokat.

- 152 A jelen ítélet 147. pontjában említett harmadik feltétel terjedelmének ezen értelmezését egyrészt megerősíti a 2003/49 irányelv 1. cikke (5) bekezdésének b) pontja, amelyből kitűnik, hogy az állandó telephely csak akkor minősül a kamat haszonhúzójának, „ha a [kamatfizetések, amelyeket kap, olyan] jövedelmet jelentenek, amelynek tekintetében az állandó telephely a letelepedés helye szerinti tagállamban [az említett irányelv 3. cikke a) pontjának] iii. alpontjában említett adók [egyike alá tartozik]”, másrészt pedig megerősíti ugyanezen irányelv célja, amely – amint lényegében a jelen ítélet 85. pontja felidézte – annak biztosítása, hogy e kamatfizetésekre egyetlen tagállamban egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon.
- 153 Következésképpen a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdés a)–c) pontjára azt a választ kell adni, hogy a 2003/49 irányelv 3. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy luxemburgi jog szerinti, SICAR társaságként engedélyezett SCA társaság nem minősíthető az említett irányelv értelmében egy tagállam vállalkozásának, amely az ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességben részesülhet, ha az említett SICAR által kapott kamatok – olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel – mentesülnek az „impôt sur le revenu des collectivités” alól Luxemburgban, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik és hetedik kérdéstről, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és nyolcadik kérdéstről, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik és hatodik kérdéstről, valamint a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik, hatodik és hetedik kérdéstről

- 154 A C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik és hetedik kérdéssel, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és nyolcadik kérdéssel, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik és hatodik kérdéssel, valamint a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik, hatodik és hetedik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében arra várnak választ, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságnak fizetett kamatokra vonatkozó, a 2003/49 irányelv 1. cikkében szereplő forrásadó-mentességi rendszer nem alkalmazandó, ha az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket vagy az EUMSZ 63. cikket akként kell értelmezni, hogy azokkal különböző szempontok mentén ellentétes az első tagállam e kamatok adóztatására vonatkozó olyan szabályozása, amely az alapügyben szerepel.
- 155 E tekintetben mindenekelőtt két esetet kell megkülönböztetni. Az első eset az, amikor a 2003/49 irányelvben előírt forrásadó-mentességi rendszer alkalmazhatatlansága az ezen irányelv 5. cikkének értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapításából következik. Ilyen esetben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság – a jelen ítélet 96. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatra tekintettel – nem támaszthat igényt az EUM-Szerződés által biztosított szabadságok érvényesítésére annak érdekében, hogy vitassa a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaság részére fizetett kamatok adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozást.
- 156 A második eset az, amikor a 2003/49 irányelvben előírt forrásadó-mentességi rendszer alkalmazhatatlansága abból ered, hogy e mentességi rendszer alkalmazási feltételei nem teljesülnek, anélkül azonban, hogy megállapítást nyert volna az említett irányelv 5. cikkének értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállása. Ilyen esetben meg kell vizsgálni, hogy az EUM-Szerződésnek a jelen ítélet 154. pontjában említett cikkeit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az említett kamatok adóztatására vonatkozó olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel.
- 157 E tekintetben először is a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdéssel, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett nyolcadik kérdéssel, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdéssel, valamint a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében azt

kívánják megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket vagy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely kamatokat fizet egy külföldi illetőségű társaságnak, forrásadót köteles levonni e kamatok után, jóllehet ilyen kötelezettség nem terheli e belföldi illetőségű társaságot, ha a kamatban részesülő társaság szintén belföldi illetőségű társaság. Azt kérdezik továbbá, hogy úgy kell-e értelmezni ugyanezen cikkeket, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat, nem köteles társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, és így ezen adót e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel kell megfizetnie, mint a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén levont forrásadó esedékessége.

- 158 Előjáróban rögzíteni kell, amint a Bizottság is hangsúlyozta, hogy egy olyan kölcsönhöz kapcsolódó kamatfizetés, amely két, különböző tagállamokbeli székhelyű társaságot érint, az EUMSZ 63. cikk értelmében a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2006. október 3-i Fidium Finanz ítélet, C-452/04, EU:C:2006:631, 41. és 42. pont; 2013. október 3-i Itecar ítélet, C-282/12, EU:C:2013:629, 14. pont). E kérdéseket tehát e cikk alapján kell megvizsgálni.
- 159 E tekintetben, azon hatásoktól függetlenül, amelyeket a forrásadó gyakorolhat a kamatban részesülő társaság adójogi helyzetére, a kamatfizető társaság azon kötelezettsége, hogy forrásadót kell levonnia, amikor e kifizetést valamely külföldi illetőségű társaság javára végzi, mivel olyan adminisztratív többletterheket és felelősségi kockázatokat von maga után, amelyek nem merülnének fel, ha a belföldi illetőségű társasággal kötöttek volna kölcsönszerződést, a határokon átnyúló kölcsönöket a belföldi kölcsönöknél kevésbé vonzóvá teheti (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 28. és 32. pont). Egy ilyen kötelezettség tehát a szabad tőkemozgás EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozását valósítja meg.
- 160 Annak szükségessége azonban, hogy biztosítani kell az adóbeszedés hatékonyságát, közérdeken alapuló nyomós oknak minősül, amely alkalmas az ilyen korlátozás igazolására. Az adólevonási eljárás és az annak biztosítékául szolgáló felelősségi rendszer jogszerű és alkalmas eszköz az adót kivető államon kívüli illetőségű személy jövedelme adójogi kezelésének biztosítására. Továbbá egy ilyen intézkedés nem haladja meg azt a mértéket, amely e cél eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben: 2012. október 18-i X ítélet, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. és 43–52. pont; 2016. július 13-i Brisal és KBC Finance Ireland ítélet, C-18/15, EU:C:2016:549, 21. és 22. pont).
- 161 Tény, hogy az alapügybeli nemzeti szabályozás előírja, hogy az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat, nem köteles társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, és így ezen adót e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel kell megfizetnie, mint a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén levont forrásadó esedékessége, ebből pedig az következik, hogy míg a belföldi illetőségű társaság által a külföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatokat azonnal és véglegesen megadóztatják, a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságnak fizetett kamatok után nem kell társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, ami likviditási előnyt teremt ez utóbbi társaság számára (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 28. pont).
- 162 Márpedig a likviditási előnynek egy határon átnyúló helyzetben való kizárása, míg az egy egyenértékű belföldi helyzetben biztosított, a tőke szabad mozgása korlátozásának minősül (2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 163 A dán kormány azonban a 2008. december 22-i Truck Center ítéletre (C-282/07, EU:C:2008:762) hivatkozva azt állítja, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely csak különböző adóbeszedési módokat ír elő a kamatban részesülő társaság székhelyétől függően, olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze.
- 164 Igaz ugyan, hogy a 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762) 41. és 46. pontjából az következik, hogy az érintett jövedelmekben részesülő társaság székhelyétől függő, különböző adóbeszedési technikák és módok alkalmazásában álló eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, a Bíróság azt is kimondta az említett ítélet 43. és 44. pontjában, hogy az ugyanezen ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő jövedelmek minden esetben adókötelezettség alá tartoztak, akár belföldi illetőségű társaság, akár külföldi illetőségű társaság kapta azokat (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 51. pont). A Bíróság különösen azt hangsúlyozta a 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762) 49. pontjában, hogy a belföldi illetőségű társaságoknak a más belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatok vonatkozásában társaságiadóelőleg-fizetést kellett teljesíteniük.
- 165 Márpedig a jelen esetben az alapügybeli nemzeti szabályozás nem arra korlátozódik, hogy előírja a különböző adóbeszedési módokat azon társaság székhelyétől függően, amely a belföldi illetőségű társaság által fizetett kamatokot kapja, hanem azt a belföldi illetőségű társaságot, amely kamatokot kap egy másik belföldi illetőségű társaságtól, mentesíti az e kamatok utáni adóelőleg-fizetési kötelezettség alól az első két adóévben, így ezen első társaság e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel köteles adót fizetni, mint a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén levont forrásadó esedékessége. Márpedig a külföldi illetőségű társaságok részére fizetett kamatokra vonatkozó esetleges hátrányos bánásmód fennállására irányuló értékelést minden egyes adóév tekintetében külön-külön kell lefolytatni (lásd ebben az értelemben: 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 41. pont; 2018. november 22-i Sofina és társai ítélet, C-575/17, EU:C:2018:943, 30. és 52. pont).
- 166 Ebből következően, és amiatt, hogy a dán kormány nem hivatkozott semmilyen közérdeken alapuló nyomós okra, amely igazolná a tőke szabad mozgásának a jelen ítélet 162. pontjában megállapított korlátozását, úgy kell tekinteni, hogy e korlátozás az EUMSZ 63. cikkbe ütközik.
- 167 A jelen ítélet 158–166. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal főszabály szerint nem ellenétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely kamatokot fizet egy külföldi illetőségű társaságnak, forrásadót köteles levonni e kamatok után, jóllehet ilyen kötelezettség nem terheli e belföldi illetőségű társaságot, ha a kamatban részesülő társaság szintén belföldi illetőségű társaság. E cikkel azonban ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen forrásadót ír elő a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén, miközben az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokot, nem köteles társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, és így ezen adót e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel kell megfizetnie, mint e forrásadó esedékessége.
- 168 Másodszor a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdéssel, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik kérdéssel, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdéssel és a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróságok lényegében azt kívánják megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azon belföldi illetőségű társaságot, amelyre az általa valamely külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatok után forrásadó-levonási kötelezettség hárul, arra kötelezi, hogy e forrásadó késedelmes megfizetése esetén olyan késedelmi kamatot fizessen, amelynek mértéke magasabb, mint az a késedelmiadó-mérték, amely a – többek között a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatokot terhelő – társasági adó késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó.

- 169 Amint a jelen ítélet 158. pontjában megállapítást nyert, e kérdéseket az EUMSZ 63. cikk alapján kell megválaszolni.
- 170 E tekintetben ki kell emelni, hogy egy olyan nemzeti szabályozás, mint amely a jelen ítélet 168. pontjában szerepel, eltérő bánásmódot vezet be a késedelmi kamatok tekintetében aszerint, hogy a belföldi illetőségű társaság által fizetett kamatok terhelő adó késedelmes fizetése egy külföldi illetőségű társaság vagy egy másik belföldi illetőségű társaság által nyújtott kölcsönhöz kapcsolódik. Így az, ha magasabb késedelmikamat-mértéket alkalmaznak a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatok terhelő forrásadó fizetési késedelme esetén, mint a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatok terhelő társasági adó fizetési késedelme esetén, azzal a következménnyel jár, hogy a határokon átnyúló kölcsönöket a belföldi kölcsönöknél kevésbé vonzóvá teszik. Ez pedig a tőke szabad mozgásának korlátozását eredményezi.
- 171 Márpedig, amint a Bizottság is hangsúlyozta, egy ilyen korlátozást nem igazolhat az a – dán kormány által felhozott – körülmény, hogy a belföldi illetőségű társaságtól kapott kölcsönhöz kapcsolódó kamatok és a külföldi illetőségű társaságtól kapott kölcsönhöz kapcsolódó kamatok adóztatása a különböző adóbeszedési technikák és módok körébe tartozik. E feltételek között, és amiatt, hogy a dán kormány nem hivatkozott semmilyen közérdeken alapuló nyomós okra, amely igazolná e korlátozást, ezt úgy kell tekinteni, hogy az EUMSZ 63. cikkbe ütközik.
- 172 A jelen ítélet 169–171. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel, az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azon belföldi illetőségű társaságot, amelyre az általa valamely külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatok után forrásadó-levonási kötelezettség hárul, arra kötelezi, hogy e forrásadó késedelmes megfizetése esetén olyan késedelmi kamatot fizessen, amelynek mértéke magasabb, mint az a késedelmiadó-mérték, amely a – többek között a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatok terhelő – társasági adó késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó.
- 173 Harmadszor a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azt írja elő, hogy amikor egy belföldi illetőségű társaságnak forrásadó-levonási kötelezettsége van azon kamatok vonatkozásában, amelyeket valamely külföldi illetőségű társaságnak fizet, nem számolhatók el az ezen utóbbi által viselt, kamat jogcímén keletkezett költségek, noha e nemzeti szabályozás szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokot, az ilyen költségeket levonhatja az adóköteles jövedelmének megállapítása során.
- 174 Amint a jelen ítélet 158. pontjában megállapítást nyert, e kérdéseket szintén az EUMSZ 63. cikk alapján kell megválaszolni.
- 175 E tekintetben, amint a Bizottság hangsúlyozta, és ahogyan azt – a dán kormány által szolgáltatott információk szerint – a C-299/16. sz. ügy Bíróság előtti megindítását követően az adóügyi minisztérium is elismerte, a Bíróság 2016. július 13-i *Brisal és KBC Finance Ireland* ítéletéből (C-18/15, EU:C:2016:549, 23–55. pont) az következik, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján valamely külföldi illetőségű társaság valamely belföldi illetőségű társaság által levont forrásadón keresztül adófizetésre köteles azon kamatok után, amelyeket utóbbi társaság a számára fizet, anélkül hogy lehetőség lenne az olyan működési költségek levonására, mint a kamatköltségek, amelyek közvetlenül kapcsolódnak a szóban forgó kölcsönnyújtási tevékenységhez, miközben az ilyen adólevonási lehetőség biztosítva van azon belföldi illetőségű társaságok számára, amelyek más belföldi illetőségű társaságoktól kapnak kamatokot, a szabad tőke mozgás EUM-Szerződés által főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

- 176 A dán kormány mindazonáltal úgy érvel, hogy az ilyen korlátozást igazolja azon visszaélések elleni küzdelem célja, amelyek azon tényből erednek, hogy a kamatban részesülő külföldi illetőségű társaság a székhelye szerinti tagállamban tartozik a kamatokra vonatkozó adó hatálya alá, de végeredményben soha nem adózik, mivel az említett kamatokat semlegesítik az ennek megfelelő levonható kamatköltségek vagy a csoporton belüli levonható eszközátruházások.
- 177 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint a jelen ítélet 155. pontjából is következik, hogy a csalárd vagy visszaélésszerű konstrukció esetleges megállapítása, amely igazolná a 2003/49 irányelv alkalmazhatatlanságát, szintén azzal a következménnyel járna, hogy nem lennének alkalmazhatók az EUM-Szerződésben biztosított alapvető szabadságok.
- 178 Ha viszont ez nem nyer megállapítást, a jelen ítélet 175. pontjában említett korlátozást nem igazolhatják a dán kormány által kifejtett megfontolások, és így azt az EUMSZ 63. cikkel ellentétesnek kell tekinteni. A kamatokkal és a csoporton belüli eszközátruházásokkal kapcsolatos költségek ugyanis szintén a fizetendő adó csökkentéséhez, vagy akár semlegesítéséhez vezethetnek, ha a belföldi illetőségű társaság egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat.
- 179 Ebből az következik, hogy e cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal – a csalás vagy visszaélés megállapításának esetén kívül – ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azt írja elő, hogy amikor egy belföldi illetőségű társaságnak forrásadó-levonási kötelezettsége van azon kamatok vonatkozásában, amelyeket valamely külföldi illetőségű társaságnak fizet, nem számolhatók el az ezen utóbbi társaság által viselt költségek, amelyek a szóban forgó kölcsönnyújtási tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó kamatok jogcímén keletkeztek, noha e nemzeti szabályozás szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat, az ilyen költségeket levonhatja az adóköteles jövedelmének megállapítása során.
- 180 A fenti megfontolások összességére tekintettel a C-115/16. sz. ügyben előterjesztett hatodik és hetedik kérdésre, a C-118/16. sz. ügyben előterjesztett hetedik és nyolcadik kérdésre, a C-119/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik és hatodik kérdésre, valamint a C-299/16. sz. ügyben előterjesztett ötödik, hatodik és hetedik kérdésre a következő választ kell adni:
- Olyan helyzetben, amikor a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságnak fizetett kamatokra vonatkozó, a 2003/49 irányelvben szereplő forrásadó-mentességi rendszer nem alkalmazandó az ezen irányelv 5. cikkének értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapítása miatt, nem lehet hivatkozni az EUM-Szerződés által biztosított szabadságok alkalmazására annak érdekében, hogy vitassák az első tagállam e kamatok adóztatására vonatkozó szabályozását.
 - Ilyen helyzeten kívül az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy:
 - azzal főszabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely kamatokat fizet egy külföldi illetőségű társaságnak, forrásadót köteles levonni e kamatok után, jóllehet ilyen kötelezettség nem terheli e belföldi illetőségű társaságot, ha a kamatban részesülő társaság szintén belföldi illetőségű társaság, de e cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen forrásadót ír elő a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén, miközben az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat, nem köteles társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, és így ezen adót e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel kell megfizetnie, mint e forrásadó esedékessége;
 - azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azon belföldi illetőségű társaságot, amelyre az általa valamely külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatok után forrásadó-levonási kötelezettség hárul, arra kötelezi, hogy e forrásadó késedelmes megfizetése esetén olyan késedelmi kamatot fizessen, amelynek mértéke magasabb, mint az a késedelmiadó-mérték,

amely a – többek között a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatokat terhelő – társasági adó késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó;

- azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azt írja elő, hogy amikor egy belföldi illetőségű társaságnak forrásadó-levonási kötelezettsége van azon kamatok vonatkozásában, amelyeket valamely külföldi illetőségű társaságnak fizet, nem számolhatók el az ezen utóbbi társaság által viselt költségek, amelyek a szóban forgó kölcsönnyújtási tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó kamatok jogcímén keletkeztek, noha e nemzeti szabályozás szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokat, az ilyen költségeket levonhatja az adóköteles jövedelmének megállapítása során.

A költségekről

¹⁸¹ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) A Bíróság a C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyeket ítélelhozatal céljából egyesíti.
- 2) A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (1) bekezdését az ezen irányelv 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy az e cikkben a kamatfizetésekkel kapcsolatban előírt, mindennemű adó alóli mentesség kizárólag az ilyen kamatok haszonhúzói számára van fenntartva, mégpedig azon szervezetek számára, amelyek gazdasági értelemben ténylegesen részesülnek e kamatokban, és ezért jogosultsággal rendelkeznek arra, hogy szabadon döntsenek azok felhasználásról.

Azt az általános uniós jogi elvet, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélészerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat, úgy kell értelmezni, hogy visszaélészerű és csalárd magatartás fennállása esetén a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében a kamatfizetésekkel kapcsolatban előírt, mindennemű adó alóli mentesség igénybevételét a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak az adóalannyal szemben meg kell tagadniuk még az ilyen megtagadást előíró nemzeti jogi vagy egyezményes rendelkezések hiányában is.

- 3) A visszaélészerű magatartás bizonyításához egyrészt objektív körülmények együttese szükséges, amelyből az következik, hogy az uniós szabályozás által előírt feltételek formális tiszteletben tartása ellenére nem valósul meg e szabályozás célja, másrészt pedig egy szubjektív elem szükséges, amely azon szándékban áll, hogy az uniós szabályozáson alapuló előnyt az annak megszerzéséhez szükséges feltételek mesterséges módon való megteremtése útján szerezzék meg. Több valószínűsítő körülmény együttes fennállása joggal való visszaélésre engedhet következtetni, feltéve hogy e valószínűsítő körülmények objektívek és egybehangzók. Ilyen valószínűsítő körülményt képezhet többek között a gazdasági indokot nélkülöző áteresztő társaságok megléte, valamint a társasági csoportszerkezet, a pénzügyi konstrukció és a kölcsönök teljesen formális jellege. Az a körülmény, hogy a kamatok forrása szerinti tagállam egyezményt kötött azzal a harmadik állammal, amelyben székhellyel rendelkezik azon társaság, amely a kamatok haszonhúzója, nem befolyásolja a joggal való visszaélés esetleges megállapítását.

- 4) Valamely nemzeti hatóságnak, ahhoz hogy megtagadja egy társasággal szemben a kamathaszonhúzó minőség elismerését vagy megállapítsa a joggal való visszaélés fennállását, nem kell azon szervezetet vagy szervezeteket azonosítani, amelyeket e kamathaszonhúzóknak tekint.
- 5) A 2003/49 irányelv 3. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy luxemburgi jog szerinti, société d'investissement en capital à risque (SICAR) (kockázati tőke-befektető társaság) formában engedélyezett société en commandite par actions (SCA) (betéti részvénytársaság) nem minősíthető az említett irányelv értelmében egy tagállam vállalkozásának, amely az ezen irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességben részesülhet, ha az említett SICAR által kapott kamatok – olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel – mentesülnek az impôt sur le revenu des collectivités (társasági jövedelemadó) alól Luxemburgban, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 6) Olyan helyzetben, amikor a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságnak fizetett kamatokra vonatkozó, a 2003/49 irányelvben szereplő forrásadó-mentességi rendszer nem alkalmazandó az ezen irányelv 5. cikkének értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapítása miatt, nem lehet hivatkozni az EUM-Szerződés által biztosított szabadságok alkalmazására annak érdekében, hogy vitassák az első tagállam e kamatok adóztatására vonatkozó szabályozását.

Ilyen helyzetben kívül az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy:

- azzal főszabály szerint nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely kamatokot fizet egy külföldi illetőségű társaságnak, forrásadót köteles levonni e kamatok után, jóllehet ilyen kötelezettség nem terheli e belföldi illetőségű társaságot, ha a kamatban részesülő társaság szintén belföldi illetőségű társaság, de e cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely ilyen forrásadót ír elő a belföldi illetőségű társaság által valamely külföldi illetőségű társaság részére történő kamatfizetés esetén, miközben az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokot, nem köteles társaságiadó-előleget fizetni az első két adóévben, és így ezen adót e kamatok vonatkozásában jóval későbbi esedékességgel kell megfizetnie, mint e forrásadó esedékessége;
- azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azon belföldi illetőségű társaságot, amelyre az általa valamely külföldi illetőségű társaság részére fizetett kamatok után forrásadó-levonási kötelezettség hárul, arra kötelezi, hogy e forrásadó késedelmes megfizetése esetén olyan késedelmi kamatot fizessen, amelynek mértéke magasabb, mint az a késedelmiadó-mérték, amely a – többek között a belföldi illetőségű társaság által egy másik belföldi illetőségű társaságtól kapott kamatokot terhelő – társasági adó késedelmes megfizetése esetén alkalmazandó;
- azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely azt írja elő, hogy amikor egy belföldi illetőségű társaságnak forrásadó-levonási kötelezettsége van azon kamatok vonatkozásában, amelyeket valamely külföldi illetőségű társaságnak fizet, nem számolhatók el az ezen utóbbi társaság által viselt költségek, amelyek a szóban forgó kölcsönnyújtási tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó kamatok jogcímén keletkeztek, noha e nemzeti szabályozás szerint az a belföldi illetőségű társaság, amely egy másik belföldi illetőségű társaságtól kap kamatokot, az ilyen költségeket levonhatja az adóköteles jövedelmének megállapítása során.

Aláírások