



Határozatok Tára

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

C-116/16. sz. ügy

**Skatteministeriet
kontra
T Danmark**

(az Østre Landsret [keleti fellebbviteli bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2011/96/EU irányelv (ügynevezett anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) – Osztalékfizetésnél a haszonhúzó szükségessége – Adójogi formákkal való visszaélés – A forrásadóztatás elkerülése során megvalósuló visszaélés fennállásának kritériumai – Az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárok hatása valamely uniós irányelv értelmezésére – Át nem ültetett irányelvi rendelkezés közvetlen alkalmazása – A visszaélés megelőzésével kapcsolatos nemzeti elvek uniós joggal összhangban álló értelmezése”

I. Bevezetés

1. A jelen ügyben és a C-117/16. sz. ügyben a Bíróságnak – akárcsak a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelvvel kapcsolatos négy másik párhuzamos eljárásban² – arról kell döntenie, hogy milyen körülmények között tagadható meg az anyavállalatának osztalékot fizető leányvállalattal szemben a 90/435/EGK irányelvből³ (a továbbiakban: anya- és leányvállalatokról szóló irányelv) eredő forrásadó-mentesség.

2. Az ügy hátterét egy luxemburgi anyavállalat részére történő (tervezett) osztalékfizetés képezi. Ennek anyavállalata szintén luxemburgi illetőségű, és az utóbbi anyavállalatban meglévő részesedések több tőkealap birtokában vannak. Nem világos azonban, hogy hol van ezek székhelye. A dán pénzügyminisztérium meg kívánja tagadni a forrásadó-mentességet, amíg ki nem derül, hogy mi történik végeredményben az osztalékokkal.

3. Ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróság különösen a visszaélés uniós jogi tilalma meghatározásának és közvetlen alkalmazhatóságának kérdését, valamint azt veti fel, hogy hogyan állapítható meg az osztalékok haszonhúzója. Azonban a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelvtől eltérően az anya és leányvállalatokról szóló irányelv nem a „haszonhúzót” veszi alapul.

1 Eredeti nyelv: német.

2 Ezek az eljárások a (C-115/16. sz. ügygel egyesített) C-118/16. sz. ügyben és C-119/16. sz. ügyben, valamint a C-299/16. sz. ügyben folynak.

3 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), amelyet időközben hatályon kívül helyezett és annak helyébe lépett a 2011. november 30-i 2011/96/EU irányelv (HL 2011. L 345., 8. o.).

4. Azonban Dánia ezt a fogalmat használja a dán-luxemburgi kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést fogalmazza meg, hogy kinek kell ezt az egyezményben szereplő fogalmat értelmeznie, és hogy ennek során figyelembe kell-e venni az OECD által a modellegyezményeihez fűzött kommentárokat is.

5. A tulajdonképpeni döntő kérdés azonban az, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv keretében megvalósuló forrásadó-mentességhez mérvadó-e az osztalékok végleges felhasználása a többszintű vállalati struktúrákban, különösen akkor, ha e csoportstruktúráknak az is célja, hogy minimalizálják a cégcsoporton belül az osztalékfizetések végleges forrásadóterheként megtestesülő adóterhelést. Ezáltal ismét az a kérdés merül fel, hogy hol és hogyan húzódik a megengedhető adózási konstrukció és a szintén jogszerű, de esetleg visszaélészerű adózási konstrukció közötti határ.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

6. Az ügy uniós jogi hátterét az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, valamint az EUMSZ 49., EUMSZ 54. és EUMSZ 63. cikk képezi.

7. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet az 1. cikkének (1) bekezdése szerint minden egyes tagállamnak alkalmaznia kell a valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik.

8. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke előírja:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik;
- valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára jutott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata; [...]

(2) Ezen irányelv nem zárhatja ki az egyes országok hazai, vagy megállapodáson alapuló olyan rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.”

9. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke így szól:

„(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye – az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat tagállama és az állandó telephely tagállama, kivéve, ha a leányvállalatot felszámolták:

- tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától; vagy
- adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot és az állandó telephelyet, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett társasági adót a megfelelő fizetendő adó összegéig, azzal a feltétellel, hogy a vállalat és a láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalat a lánc minden szintjén a 2. cikkben megállapított fogalommeghatározással azonos, és megfelel a 3. cikkben meghatározott követelményeknek.

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át. [...]"

10. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése az alábbi rendelkezést tartalmazza:

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

B. A nemzetközi jog

11. A Dánia és Luxemburg között a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1980. november 17-én kelt egyezmény (a továbbiakban: kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) az osztalékadóztatási joghatóság megosztása tekintetében a következőket írja elő a 10. cikkének (1) és (2) bekezdésében:

„(1) Az osztalék, amelyet az egyik Szerződő Államban belföldi illetőségű társaság a másik Szerződő Államban belföldi illetőségű személynek fizet, megadóztatható ebben a másik Államban.

(2) Ugyanakkor ez az osztalék abban a Szerződő Államban és annak a Szerződő Államnak a jogszabályai szerint is adóztatható, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, ha azonban a kedvezményezett az osztalék haszonhúzója, az így megállapított adó nem haladhatja meg:

- a) az osztalék bruttó összegének 5%-át, ha a haszonhúzó egy olyan társaság (a személyegyesítő társaság kivételével), amely az osztalékot fizető társaság tőkéjében legalább 25 százalékos közvetlen részesedéssel bír;
- b) az osztalék bruttó összegének 15 százalékát minden más esetben.”

12. A hivatkozott rendelkezés szerint a forrás szerinti állam, a jelen esetben Dánia, csak alacsonyabb mértékkel adóztathatja meg a ciprusi illetőségű anyavállalatnak fizetett osztalékot, ha e társaság az osztalék „haszonhúzója”. A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény nem határozza meg a „haszonhúzó” fogalmát.

C. A dán jog

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

14. A belföldi anyavállalatok osztalékadózását a Selskabsskattelov (a társasági adóról szóló törvény) 13. §-a (1) bekezdésének 2. pontja szabályozza, amely a 2011-es adóév tekintetében a 2010. december 7-i 1376. sz. egységes szerkezetbe foglalt, módosított törvényben szerepel:

„13. cikk Nem tartozik az adóköteles jövedelemhez:

(2) Az 1. cikk (1) bekezdésének 1–2a., 2d–2i. és 3a–5b. pontjában hivatkozott társaságok vagy társulások stb. által kapott olyan osztalékok, amelyek az 1. cikk (1) bekezdésének 1–2a., 2d–2i. és 3a–5b. pontjában hivatkozott társaságok vagy Dánián kívüli székhellyel rendelkező társaságok részvényei. Ez azonban csak a leányvállalatok részvényeire és a kapcsolt vállalkozások részvényeire alkalmazandó az aktieavancebeskatningsloven (a tőkejövedelem adózásáról szóló törvény) 4A. és 4B. §-a alapján. [...]”

15. A külföldi társaságok osztalékhoz kapcsolódó korlátozott adókötelezettségét a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontja szabályozza.

16. Végeredményben a korlátozott adókötelezettség 2011-ben nem terjedt ki a valamely anyavállalatnak kifizetett olyan osztalékra, amelyet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján nem terhelt adó, vagy csak mérsékelt adó terhelt.

17. Amennyiben azonban a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontja alapján a Dániából származó osztalékokra korlátozott adókötelezettség vonatkozik, a forrásadóról szóló dán törvény⁴ szerint a dán osztalékfizető köteles levonni a forrásadót 28%-os mértékben. Késedelmes forrásadó-fizetéskor (korlátozott adókötelezettség esetén) az adókövetelésre kamatot számítanak fel. A késedelmi kamat fizetésére vonatkozó kötelezettség a forrásadó levonására köteles személyt terheli.

18. 2011-ben nem létezett általános jogszabály a visszaélések megelőzésére. Az ítélkezési gyakorlatban azonban kialakult az úgynevezett „valóság doktrína”, amely szerint az adózásra a valós történések különös értékelése alapján kerül sor. Ez azt jelenti, hogy az ügy körülményeitől függően elfogadható olyan, a tartalmat a formával szemben elsőbbségben részesítő megközelítés, amely szerint érvénytelennek tekinthetők az adóhoz kapcsolódó olyan ügyletek, amelyek tartalma nem valós, és amelyek az ügyben valóban megtörtént események fényében mesterségesek („substance-over-form” [a tartalmat a formával szemben elsőbbségben részesítő megközelítés]). A felek egyetértenek abban, hogy a hivatkozott doktrína nem alapozza meg a jelen ügyben megvalósult ügyletek érvénytelenségét.

19. A dán ítélkezési gyakorlatban továbbá kialakult az úgynevezett „jog szerinti jövedelemszerző” elve. A dán statsskatteloven (az állami adókról szóló törvény) 4. §-ában szereplő, a jövedelemadóról szóló alaprendelkezésen nyugvó elv szerint az adóhatóság nem köteles elfogadni a jövedelemszerző üzletnek/tevékenységnek és az abból származó jövedelem helyének mesterséges különválasztását. Az elv célja tehát annak meghatározása, hogy – a bemutatott állítólagos vállalati struktúráról függetlenül – ki a jövedelem tényleges kedvezményezettje, és ezzel e személy adókötelezettségének meghatározása. Az tehát a kérdés, hogy adójogi szempontból kihez kell rendelni a jövedelmet. A „jog szerinti jövedelemszerző” tehát az a személy, aki a szóban forgó jövedelem tekintetében adófizető.

⁴ Kildeskatteloven – Lovbekendtgørelse nr. 1086 af 14. november 2005 (a forrásadóról szóló, 2005. november 14-i 1086. sz. egységes szerkezetbe foglalt törvény).

III. Az alapjogvita

20. Az alapügy felperese (T Danmark), amelyben több mint 50%-ban az N Luxembourg 2 részesedik, olyan dán társaság, amely Dániában mint T-Danmark-csoport bizonyos szolgáltatásokat kínál. A többi T Danmark részvény sok ezer részvényes tulajdonában van.

21. Az N Luxembourg 2 olyan luxemburgi illetőséggel rendelkező társaság, amelyet a luxemburgi székhelyű N Luxembourg társaság hozott létre. Az N Luxembourg (amely az N Luxembourg 2 tájékoztatása szerint számos tőkealap tulajdonában áll) birtokolja az N Luxembourg 2 tőkéjének több mint 99%-át. A tőke többi (1% alatti) részét a szintén luxemburgi illetőségű N Luxembourg 3 birtokolja.

22. A luxemburgi adóhatóságok által 2011 tavaszán kiállított „Certificate of Residence [illetőségigazolás]” szerint az N Luxembourg 2 az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó, luxemburgi székhelyű társaság, amelynek ügyvezetése ténylegesen ott található, és Luxemburgban adómentesség lehetősége nélkül a társasági adó alanya, továbbá a részére fizetett osztalékok tényleges tulajdonosa („beneficial owner”). Ezt az igazolást a luxemburgi adóhatóságok a dán hatóságok megkeresésére állították ki.

23. A T Danmark egy kötelező iránymutatás keretében azt kívánta megtudni, hogy az általa az N Luxembourg 2 részére fizetendő osztalékok a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontja alapján adómentesek-e, és így mentesülnek-e a dán forrásadó alól.

24. A kötelező iránymutatás iránti kérelemben az szerepelt, hogy a T Danmark osztalékban kívánja részesíteni az N Luxembourg 2 társaságot 2011 harmadik negyedévében, mégpedig összesen mintegy 6 milliárd dán korona (DKK) összegben. Mivel az N Luxembourg 2 saját ügyvezetéssel és döntéshozatali hatáskörrel rendelkező, független társaság, természetesen nem lehet bizonyossággal előre jelezni, hogy az N Luxembourg 2 ügyvezetése dönt-e, és mikor dönt arról, hogyan fog majd rendelkezni a T Danmarktól kapott osztalékról.

25. A Skatteministerium (pénzügyminisztérium) álláspontja szerint nem bocsátható ki kötelező iránymutatás, ha nem világos, hogy az N Luxembourg 2 hogyan kíván rendelkezni a T Danmarktól kapott osztalékról.

26. Ezért a T Danmark arról tájékoztatta a Skatterådót (adótanács), hogy a kötelező iránymutatásban abból kell kiindulni, hogy az osztalék nagy részét az N Luxembourg 2 osztalékként fogja kifizetni a részvényesei, az N Luxembourg 3 és az N Luxembourg részére. Az osztalék kisebb részét (valószínűleg 3% és 5% közötti részt) az N Luxembourg 2, az N Luxembourg 3 és az N Luxembourg használja fel a költségek kifizetésére vagy tartalékot képezve a jövőbeni költségek fedezetére. A kérelmező arra számít továbbá, hogy az N Luxembourg részére kifizetett osztalékokat (osztalék és/vagy kamat és/vagy hiteltörlesztés formájában) az érintett tőkealapokon keresztül ezen alapok befektetőihez juttatják; mindazonáltal nincs tudomása arról, hogy hogyan fog erre sor kerülni vagy adójogi szempontból hogyan fogják azt kezelni.

27. A Skatteråd (adótanács) ezt követően nemleges választ adott a kérdésre. A T Danmark e kötelező iránymutatást megtámadta a Landsskatteret mint legfelső szintű adóhatóság előtt, amely igencsak változtatta a kérdésre adott választ.

28. A Skatteministerium (pénzügyminisztérium) a Landsskatteret (legfelső szintű adóhatóság) határozatával szemben keresetet indított az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) előtt. Az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményez

IV. A Bíróság előtti eljárás

29. Az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) a következő kérdéseket terjesztette elő:

- 1) Azt feltételezi-e a tagállamnak az irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozása a csalás vagy visszaélés megelőzésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása tekintetében, hogy a szóban forgó tagállam az irányelv 1. cikkének (2) bekezdését 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 1. cikk (2) bekezdésével összhangban lehet értelmezni?
 - 1.1) Amennyiben az 1) kérdésre igenlő válasz adandó, úgy az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti különös hazai rendelkezésnek tekinthető-e a társasági adóról szóló törvény 2. cikke (2) bekezdésének c) pontja, amely szerint „előfeltétel, hogy az osztalékot nem adóztatják [...] a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435/EGK tanácsi irányelv rendelkezései szerint”?
 - 2) Az irányelv 1. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozó, megállapodáson alapuló visszaélés-ellenes rendelkezés-e a valamely két tagállam között létrejött és az OECD adóztatási modellelgyezményrel összhangban megszövegezett, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében az osztalék adóztatása attól függ, hogy az osztalék jogosultja tekintendő-e az osztalék „haszonhúzójának”?
 - 3) Amennyiben a Bíróság igenlő választ ad a 2) kérdésre, úgy a nemzeti bíróságnak kell-e meghatároznia a „haszonhúzó” fogalom tartalmát, vagy a [90/435] irányelv alkalmazásában úgy kell értelmezni azt, hogy különös uniós jogi jelentőséget kell tulajdonítani a Bíróság elé terjesztett fogalomnak?
 - 4) Amennyiben a Bíróság igenlő választ ad a 2) kérdésre, és a 3) kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia a „haszonhúzó” fogalom tartalmát, akkor úgy kell-e azt értelmezni, hogy az a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság, amely a jelen ügy körülményei között osztalékban részesül valamely másik tagállambeli leányvállalatától, ezen osztalékok „haszonhúzójának” tekintendő a fogalom uniós jog szerinti értelmezésében?
 - a) [A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i EU 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.)] (a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv) 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdésében szereplő megfelelő fogalommal összhangban kell-e értelmezni a „haszonhúzó” fogalmát?
 - b) A fogalmat kizárólag az 1977. évi OECD adóztatási modellelgyezmény 10. cikkéhez fűzött kommentárra (12. pont) tekintettel kell értelmezni, vagy további kommentárok is figyelembe vehetők az értelmezés során, beleértve a 2003-ban az „átesztő társaságokkal” összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket, és a 2014-ben a „szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettségekkel” összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket?
 - c) Milyen jelentőséggel bír a kérdés eldöntése során, hogy „haszonhúzó” kell-e tekinteni az osztalék jogosultját, ha az osztalék jogosultját szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség terheli az osztalék más személy részére történő átadására?
 - d) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy „haszonhúzó” kell-e tekinteni az osztalék jogosultját, milyen jelentőséggel bír, ha a kérdést előterjesztő bíróság az ügy tényállásának értékelését követően arra a következtetésre jutott, hogy a jogosult – a kapott osztalék más

személynek való átadására irányuló szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség hiányában – nem rendelkezett „teljes körű” jogosultsággal az osztalék „használatára és hasznainak szedésére” az 1977. évi adóztatási modellegyezmény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?

- 5) Amennyiben feltételezzük, hogy léteznek olyan „hazai rendelkezések, amelyek a család vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek”, lásd a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy a valamely tagállamban illetékességgel rendelkező társaság (A) osztalékot fizetett a valamely másik tagállambeli anyavállalatnak (B), és onnan átkerült a hivatkozott társaság EU/EGT területén kívüli illetőségű anyavállalatához (C), amely ezt követően az ugyancsak az EU/EGT területén kívüli székhellyel rendelkező anyavállalatához (D) továbbította a pénzeszközöket, hogy az elsőként említett állam és a C társaság székhelye szerinti állam között nem jött létre a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, hogy az elsőként említett állam és a D társaság székhelye szerinti állam között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény, és hogy az elsőként említett állam a jogszabályai alapján nem követelheti az A-tól D részére juttatott osztalékot terhelő forrásadót, ha D az A társaság közvetlen tulajdonosa, akkor megvalósul-e az irányelv szerinti visszaélés és B nem részesül az irányelv szerinti védelemben?
- 6) Amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, úgy az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az olyan rendelkezés, amely alapján az utóbbi tagállam adóztatja a másik tagállambeli anyavállalat osztalékát, majd a szóban forgó tagállam az egyébként hasonló helyzetben lévő belföldi anyavállalatokat mentesíti az ilyen osztalékot terhelő adó alól?
- 7) Amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetőséggel rendelkező anyavállalatra korlátozott adókötelezettség vonatkozik az osztalékkal összefüggésben a hivatkozott tagállamban, úgy az EUMSZ 54. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. 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 esetén alkalmaz?
- 8) Amennyiben a Bíróság igenlő választ ad a 2) kérdésre, és a 3) kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem a nemzeti bíróságnak kell meghatároznia a „haszonhúzó” fogalom tartalmát, és amennyiben ez alapján a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) nem mentesülhet a forrásadó alól a [90/435] irányelv alapján a valamely másik tagállambeli társaságtól (leányvállalat) kapott osztalékok tekintetében, akkor ez utóbbi tagállamnak kötelessége-e a [90/435] irányelv vagy az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése alapján meghatározni azon személyt, akit a tagállam ebben az esetben haszonhúzónak tekint?
- 9) Amennyiben a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, úgy az

EUMSZ 54. cikkkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkkel (másodlagosan az EUMSZ 63. cikkkel) – külön-külön vagy együttesen – ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében:

- a) az utóbbi tagállam a leányvállalatot az osztalék 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 az anyavállalat a tagállamban rendelkezik illetőséggel?
- b) az utóbbi tagállam késedelmi kamatot számít fel a forrásadó-tartozással összefüggésben?

A kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy a 6) és 7) kérdésre adandó válaszát illessze a 9) kérdésre adandó válaszába.

10) Olyan körülmények között, ahol

- 1) a valamely tagállamban illetékességgel rendelkező társaság (anyavállalat) teljesíti a [90/435] irányelvben szereplő követelményt, és (2011-ben) a tulajdonában van legalább a valamely másik tagállambeli társaság (leányvállalat) jegyzett tőkéjének 10%-a;
- 2) az anyavállalat ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a leányvállalattól kapott osztalék tekintetében;
- 3) az anyavállalat EU/EGT területén kívüli székhellyel rendelkező (közvetlen vagy közvetett) részvényese(i) tekintendő(k) a szóban forgó osztalék haszonhúzójának (haszonhúzóinak);
- 4) a fent hivatkozott (közvetlen vagy közvetett) részvényes(ek) nem tesz(nek) eleget a tőkére vonatkozó hivatkozott követelménynek sem;

akkor az EUMSZ 63. cikkkel ellentétes-e az olyan rendelkezés, amely szerint a leányvállalat székhelye szerinti tagállam megadóztatja a szóban forgó osztalékot, ha a szóban forgó tagállam a [90/435] irányelv tőkére vonatkozó követelményét – azaz a 2011-es adóévben rendelkezik az osztalékot fizető társaság jegyzett tőkéjének legalább 10%-ával – teljesítő belföldi társaságokat adómentességben részesíti az ilyen osztalékok tekintetében?

30. A 2016. július 13-i végzés egyesítette a C-116/16. sz. ügyet és a C-117/16. sz. ügyet. A Bíróság előtt a T Danmark, az Y Denmark Aps, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Svéd Királyság, az Olasz Köztársaság, a Holland Királyság és az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekkel kapcsolatban. A 2017. október 10-én tartott tárgyaláson – amelynek a C-115/16., C-118/16, C-119/16. és C-299/16. sz. ügyek is tárgyát képezték – a T Danmark, az Y Denmark Aps, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség és az Európai Bizottság vett részt.

V. Jogi értékelés

A. Az osztalék jogosultjának meghatározása az adóalany által elkövetett visszaélés esetén (az 1)–5) kérdés)

31. Az eljárásban részt vevő felek között nem vitatott, hogy a szóban forgó osztalékfizetések alapvetően az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá esnek. Következésképpen Dániának mint az osztalékfizető társaság illetősége szerinti államnak kellene az osztalékokat az ezen irányelv 5. cikke alapján mentesíteni a forrásadó alól. Dánia szerint azonban a forrásadó-mentesség megtagadása egyértelműen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésén alapul. E rendelkezés szerint az irányelv nem zárhatja ki az egyes országok nemzeti rendelkezéseinek alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükségesek.

32. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 1)–5) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság ugyan elsődlegesen azt kívánja megtudni, hogy valamely tagállam csak abban az esetben hivatkozhat az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére a csalás vagy a visszaélés megakadályozása érdekében, ha annak átültetése céljából nemzeti rendelkezést hozott (B.1), és ha ez a helyzet, a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (2) bekezdésének c) pontja vagy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény azon rendelkezése, amely a haszonhúzó fogalmát használja, önmagában megfelelő átültetésnek tekinthető-e (B.2). Igenlő válasz esetén a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy milyen alapon és hogyan kell értelmezni a haszonhúzó fogalmát.

33. Mindezen kérdésnek azonban csak akkor van értelme, ha az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdésének feltételei egyáltalán fennállnak. E rendelkezés azt igényli, hogy a jelen ügyben a T Danmark részéről a forrásadó-mentesség tekintetében csalás vagy visszaélés merüljön fel. Ezért először az 5) kérdést kell megválaszolni.

34. Ezzel kapcsolatban azonban először is meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság 5) kérdése nem illeszkedik a közölt tényálláshoz. Az osztalékban részesülő N Luxembourg 2 anyavállalata (N Luxembourg) luxemburgi székhelyű, és nem harmadik állambeli, amint azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés sugallja. Az pedig, hogy ezen „közvetett anyavállalat” társaságai egyáltalán harmadik állambeliek, és melyek ezek, nem derül ki az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből sem. Tulajdonképpen már ez lehetetlenné teszi azt, hogy meg lehessen ítélni, hogy történt-e visszaélés. Mindazonáltal a Bíróság adhat néhány hasznos iránymutatást ezzel kapcsolatban a kérdést előterjesztő bíróságnak.

35. E tekintetben ki fogom fejteni, hogy melyek az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó visszaélés megállapításának feltételei (2). Előbb azonban az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében szereplő forrásadóztatási tilalom terjedelmét vizsgálom meg közelebbről (1).

1. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében szereplő forrásadóztatási tilalom koncepciója

36. Amint a (3) preambulumbekkezdéséből kitűnik, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv célja, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok európai uniós szintű csoportosulását. Az irányelv így biztosítani kívánja a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyereségének a másik

tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztásának adósemlegességét.⁵

37. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a tagállamok számára a jelen esetben választási lehetőséget biztosít két rendszer, mégpedig a mentesítési rendszer és a beszámítási rendszer között. Ezen irányelv (7) és (9) preambulumbekzdésének megfelelően e rendelkezés pontosítja, hogy amennyiben valamely anyavállalat az anyavállalatnak a leányvállalatában fennálló részesedésére tekintettel – nem a leányvállalat felszámolásából származó – felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama vagy tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy megadóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy levonja a fizetendő adó összegéből az ilyen nyereségre jutó és a leányvállalat, illetve a vállalati láncban lejjebb elhelyezkedő leányvállalatok által megfizetett adót a megfelelő fizetendő adó összegéig.⁶

38. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke annak elkerülésére irányul, hogy a külföldi illetőségű leányvállalat által a belföldi illetőségű anyavállalat számára felosztott nyereség először az leányvállalat szintjén adózzon az illetősége szerinti államban, majd pedig másodszor az anyavállalat szintjén az illetősége szerinti államban.⁷

39. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikkében gazdasági kettős adóztatásról van szó, mivel az osztalékok általában a leányvállalat adózott (azaz már egy tagállam társasági adójával előzetesen terhelt) jövedelméből származnak és az anyavállalatnál az ő jövedelméhez tartoznak (és így újból egy más tagállam társasági adója sújtja ezeket). Így egy nagyobb cégcsoporton belül az adóteher a cégcsoport szintjeinek számától függ, amelynek a legtöbb esetben pusztán szervezeti okai vannak. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 4. cikke ezáltal azt a körülményt is figyelembe veszi, hogy a jogi személyek tetszőleges számban jöhetnek létre, anélkül hogy a mögöttük álló személyek változnának, és ezáltal az e jogi személyek működéséből eredő nyereségük változna.

40. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése teszi teljessé ezeket a gondolatokat azáltal, hogy az adósemlegesség biztosítása érdekében a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereségeket mentesíteni kell a forrásadó-levonás alól.⁸ Így ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a kettős adóztatás elkerülése érdekében azt az alapvető tilalmat állítja fel, hogy az egyik tagállamban illetőséggel rendelkező leányvállalat által egy másik tagállambeli illetőségű anyavállalat részére felosztott nyereséget mentesíteni kell a forrásadóztatás alól.⁹

41. A tagállamok számára szóló azon tilalommal, hogy ne vessenek ki forrásadót a belföldi illetőségű leányvállalat által a külföldi illetőségű anyavállalat részére felosztott nyereségre, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a tagállamok adóztatási joghatóságát korlátozza azon nyereségek tekintetében, amelyeket a területükön illetőséggel rendelkező társaságok a más tagállambeli társaságok részére felosztanak.¹⁰ A tagállamok ezért nem vezethetnek be egyoldalúan

5 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 20. pont); 2017. május 17-i AFEP és társai ítélet (C-365/16, EU:C:2017:378, 21. pont); 2017. március 8-i Wereldhave Belgium és társai ítélet (C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

6 2017. május 17-i X ítélet (C-68/15, EU:C:2017:379, 71. pont); 2017. május 17-i AFEP és társai ítélet (C-365/16, EU:C:2017:378, 22. pont); 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet (C-446/04, EU:C:2006:774, 44. pont).

7 2017. május 17-i AFEP és társai ítélet (C-365/16, EU:C:2017:378, 24. pont).

8 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 21. pont).

9 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 22. pont); lásd ebben az értelemben: 1996. október 17-i Denkvit és társai ítélet (C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 22. pont); 2003. szeptember 25-i Océ van der Grinten ítélet (C-58/01, EU:C:2003:495, 83. o.).

10 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 23. pont); szintén ebben az értelemben: 2009. október 1-jei Gaz de France – Berliner Investissement ítélet (C-247/08, EU:C:2009:600, 38. o.).

korlátozó intézkedéseket, és nem tehetik különféle feltételektől függővé azt az igényt, amelyet a forrásadó-mentesség tekintetében az 5. cikk (1) bekezdésében szabályoz.¹¹ A forrásadó-mentességhez fűződő igény ezért nem függ attól, hogy az anyavállalat részvényesei belföldi illetőségűek-e, vagy attól, hogy az osztalékfizető igazolja az osztalékoknak az osztalékban részesülő általi további felhasználását.

42. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkének (1) bekezdése esetében egy további (bár inkább jogi) kettős adóztatás elkerülése is felmerül. Amint ugyanis azt a Bíróság már megállapította, a forrásadóztatás esetében azonban tulajdonképpen a jövedelem (a jelen esetben az osztalék) kedvezményezettjének megadóztatására kerül sor.¹² Az osztalékfizető illetősége szerinti államban történő forrásadóztatás tehát nem külön adófajta, hanem csak egy különleges adóztatási módszert képez. A kifizetőnél való forrásadóztatás a kifizető illetősége szerinti állam részéről és egy „rendes” adóztatás az osztalékban részesülőnél az utóbbi illetősége szerinti állam részéről önmagában kettős adóztatást és általában is kedvezőtlen bánásmódot eredményez a tisztán belföldi tényálláshoz képest.

43. Adómentesség nélkül éppen a több határon is átnyúló kiterjedt cégcsoportstruktúrák esetében többszöröződné meg mindkét szinten a fent említett továbbgyűrűző hatás, ha ráadásul még minden egyes alkalommal forrásadóztatásra is sor kerülné. Egyértelmű, hogy itt a belső piac sérelméről lenne szó.

44. Az ilyen lépcsőzetes gazdasági és jogi kettős adóztatás elkerülése szempontjából azonban irreleváns, hogy az osztalékban részesülő az osztalékok „haszonhúzója” is egyben vagy valami hasonló. A döntő inkább az, hogy az osztalékfizetőt terhelte-e társasági adó, és az osztalékban részesülőnek újból társasági adót kellett-e fizetni az osztalék után. Ugyanez vonatkozik a forrásadóztatási tilalomra. E tekintetben az a döntő, hogy az osztalékbevételek az illetőség szerinti államban a társasági adó hatálya alá tartoznak-e. Ezt a luxemburgi adóhatóságok kifejezetten megerősítették a jelen ügyben.

45. E tekintetben észszerűnek tűnik, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv (a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelvtől¹³ eltérően) „csak” azt veszi alapul, hogy a leányvállalat (egy bizonyos részesedési aránytól) nyereséget oszt fel az anyavállalata részére. Mivel az osztalékok – a kamatfizetésektől eltérően – főszabály szerint nem képeznek nyereségcsökkentő működési költségeket, szintén érthető, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv a szövege szerint nem tartalmaz további anyagi jogi kritériumot (mint például az osztalékok saját névben és saját számlára való felvétele vagy ehhez hasonló).

46. Az osztalékhoz való jog legvégül az anyavállalat társasági jogi helyzetéből következik, amely helyzetben lenni csak saját néven lehet. A más javára való eljárás a jelen esetben aligha képzelhető el. Legalábbis ez nem csak a „közvetett anyavállalat” létezéséből vezethető le. Következésképpen főszabály szerint minden osztalékfizetés egy leányvállalat részéről a más tagállambeli anyavállalata javára ide tartozik, ha a társaság – ami a jelen ügyben nem vitatott – teljesíti az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 2. cikkének feltételeit.

47. Ennek csupán az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szab határt, amely előírja, hogy az irányelv nem zárja ki a csalás vagy a visszaélés megakadályozásához szükséges nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását.

11 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 24. pont); 2009. június 4-i KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés (C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 38. pont), valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

12 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. és 34. pont); 2008. június 26-i Burda ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont).

13 A 2003/49 irányelv.

2. A visszaélés fogalma az uniós jogban

48. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében azon általános uniós jogi elv tükröződik, amelynek értelmében az uniós jogrendszerből eredő jogok nem gyakorolhatók visszaélésszerűen vagy csalárd módon.¹⁴ Az uniós jog valamely rendelkezésének alkalmazását nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből.¹⁵

49. E tekintetben a rendelkezés szövege nem ad közelebbi magyarázatot arra, hogy mit is kell érteni a visszaélés fogalma alatt.¹⁶ Kivételt előíró szabályként azonban az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését szorosan kell értelmezni.¹⁷ A visszaélések megakadályozására szolgáló intézkedésekre tekintettel ezt követeli többek között a jogbiztonság elve is. Ha ugyanis valamely jogalany formai szempontból teljesíti az összes feltételt ahhoz, hogy valamely joggal élhessen, csak különleges esetekben engedhető meg, hogy visszaélésre hivatkozva e jogot tőle megtagadják.

50. Más uniós irányelvek azonban megfelelő támpontokkal szolgálnak a visszaélés megítéléséhez. Így az egyesületekről szóló irányelv¹⁸ 11. cikke (1) bekezdésének a) pontja egy ilyen célkitűzés fennállására vonatkozó szabályozási példaként az adott ügylet valós üzleti okának hiányát nevezi meg. Ezen túlmenően – a vitatott évekre még nem alkalmazható – az adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló irányelv¹⁹ (a továbbiakban: 2016/1164 irányelv) 6. cikke meghatározza a visszaélés fogalmát. E meghatározás szerint az a döntő, hogy olyan jogügylet valósul-e meg, amely – mivel fő célja vagy egyik fő célja az alkalmazandó adójogszabályok tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése – nem tekinthető valódinak. A (2) bekezdés értelmében egy jogügyletet annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre.

14 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 26. pont); Kokott főtanácsnok Egiom és Enka ügyre vonatkozó indítványa (C-6/16, EU:C:2017:34, 24. pont).

15 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. április 6-i Agip Petroli ítélet (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); lásd még ezzel kapcsolatban: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. pont).

16 Lásd ezzel szemben például a 2009. október 19-i 2009/133/EK irányelv (az egyesületekről szóló irányelv, HL 2009. L 310, 34. o.) 15. cikkét.

17 Lásd: 1996. október 17-i Denkvit és társai ítélet (C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 27. pont); 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet (C-28/95, EU:C:1997:369, 38. és 39. pont); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 37. pont); 2008. december 11-i A. T. ítélet (C-285/07, EU:C:2008:705, 31. pont); 2010. májusi 20-i Zwijnenburg ítélet (C-352/08, EU:C:2010:282, 46. pont); 2011. november 10-i FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais ítélet (C-126/10, EU:C:2011:718, 44. pont).

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

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

51. A Bíróság nem utolsósorban többször megállapította, hogy abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélészerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan tisztán mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak.²⁰ Mint azt a Bíróság időközben szintén többször megállapította, ehhez elegendő, ha az adóelőny megszerzése nem a képződmény kizárólagos,²¹ hanem alapvető célja.²²

52. A Bíróság ezen ítélezési gyakorlata két egymást kölcsönösen feltételező elemet tartalmaz. Egyrészt azok a tisztán mesterséges jogügyletek, amelyek végeredményben csak papíron léteznek, eleve nem ismerhetők el. Ezenfelül döntő jelentőséggel bír az adójogszabály kijátszása, amely valós gazdasági tartalommal rendelkező képződmények segítségével is megvalósítható. Alighanem ez utóbbi eset a gyakoribb, és azt a 2016/1164 irányelv új 6. cikke immár kifejezetten szabályozza is. Egyik közelmúltbeli ítéletében a Bíróság maga is csak egy azt jelző ismérvenek tekinti a tisztán mesterséges jelleget, hogy az adóelőny megszerzése az alapvető cél.²³

53. A visszaélés fennállása az adott konkrét eset összes körülményének teljes körű értékelésétől függ, amelyek megállapítása az illetékes nemzeti hatóságok feladata, és bíróság által felülvizsgálhatónak kell lennie.²⁴ Ezt a teljes körű értékelést a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.²⁵ Annak értékeléséhez azonban, hogy az ügyleteket rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtják-e végre, vagy kizárólag abból a célból, hogy az adott személyek csalárd módon részesüljenek az uniós jog által biztosított előnyökből,²⁶ a Bíróság hasznos iránymutatást bocsáthat a kérdést előterjesztő bíróság rendelkezésére.²⁷

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

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

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

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

24 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 60. pont).

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

26 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. pont); 2006. április 6-i Agip Petrolí ítélet (C-456/04, EU:C:2006:241, 20. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. és 69. pont); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat); lásd még: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 57. pont).

27 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 34. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 56. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 77. pont).

3. A jelen ügygel kapcsolatos kritériumok

a) Egy tisztán mesterséges jogügylet fennállásáról

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

55. Mint azt a Bíróság nemrég megállapította, az a tény, hogy a tevékenység kizárólag gazdasági eszközök kezelésében áll, és a jövedelem csak e kezelésből származik, nem támasztja alá egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény fennállását.²⁸ Tekintettel arra, hogy különösen a vagyonkezelő társaságok önmagukban kevés tevékenységet fejtenek (illetve fejthetnek) ki, e kritériummal szemben alacsony követelményeket kell támasztani. Ha ténylegesen sor került az érvényes alapításra, a társaság ténylegesen elérhető a székhelyén, és a helyszínen rendelkezik a célja megvalósításához szükséges tárgyi és személyi eszközökkel, akkor nem lehet valós gazdasági tartalmat nélkülöző képződményről beszélni.

56. Az a tény sem alapozhatja meg a mesterséges képződmény megállapítását, hogy az osztalékban részesülő a nyereségét a részvényesei között ismét felosztja. A tőkealapok célja abban áll, hogy a bevételeikből (ezek közé számítanak az olyan tőkejövedelmek is, mint az osztalékok) eredő nyereséget valamikor felosszák a befektetők között. Nem lehet az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvből arra a következtetésre jutni, hogy az ezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerinti forrásadó-mentesség (és esetleg az ezen irányelv 4. cikke szerinti osztalékadó-mentesség) az anyavállalat osztalékfizetési magatartásától függne. A fent bemutatott továbbgyűrűző hatás, amelyet az irányelv révén kívánnak elkerülni (erről lásd a fenti 36. pontot és az azt követő pontokat), éppen az újrafelosztásnál jelentkezik nyomtatékosan.

57. Ugyanez vonatkozik arra a körülményre, hogy a közvetett anyavállalat tulajdonosai (tőkealapok) feltehetően harmadik államokban rendelkeznek illetőséggel. Amint ugyanis a Bíróság már kimondta, önmagában az a körülmény, hogy az osztalékban részesülő társaság közvetve vagy közvetlenül az Unión kívül illetőséggel rendelkező személyek ellenőrzése alatt áll, nem alapozhatja meg a forrásadó-mentesség visszaélésszerű igénybevételére vonatkozó vélelmet.²⁹ Ezáltal ugyanis szisztematikusan az adózót terhelné a nem adózási indokok bizonyítása, anélkül hogy a hatóság köteles lenne elegendő bizonyítékot felhozni az adócsalás vonatkozásában.³⁰

58. A forrásadó-mentesség megtagadása ennyiben azon az általános feltételezésen alapulna, hogy adócsalások fordulnak elő. Az ilyen feltételezések azonban nem megengedettek.³¹ Minden egyes esetben meg kell vizsgálni az adott ügy objektív és ellenőrizhető körülményeit.³² Valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződményt valószínűsítő körülmények azonban itt nem állapíthatók meg. Ezzel szemben a luxemburgi adóhatóságok által kiállított igazolás (lásd a 22. pontot) cáfolja azt, hogy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény állna fenn.

28 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 73. pont).

29 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 27. pont és az azt követő pontok).

30 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 28. pont); 2012. július 5-i SIAT-ítélet (C-318/10, EU:C:2012:415, 55. pont).

31 Lásd: 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 30. pont); 2004. március 4-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-334/02, EU:C:2004:129, 27. o.); 2006. november 9-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-433/04, EU:C:2006:702, 35. pont), 2010. október 28-i Établissements Rimbaud ítélet (C-72/09, EU:C:2010:645, 34. o.); továbbá 2012. július 5-i SIAT-ítélet (C-318/10, EU:C:2012:415, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Lásd: 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 30. pont); 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. és 44. pont); 1999. március 9-i Centros ítélet (C-212/97, EU:C:1999:126, 25. pont); 2002. november 21-i X és Y ítélet (C-436/00, EU:C:2002:704, 42. pont); 2010. májusi 20-i Zwijnenburg ítélet (C-352/08, EU:C:2010:282, 44. pont); 2011. november 10-i FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais ítélet (C-126/10, EU:C:2011:718, 37. pont).

59. Ez azonban véleményem szerint nem zárja ki, hogy nem állhat fenn mégis visszaélészerű adójogi jogügylet, mint azt a 2016/1164 irányelv új 6. cikkének szövege is mutatja. E tekintetben a Bíróság az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv kapcsán már kimondta, hogy az olyan tulajdonosi konstrukciók, amelyek csak az irányelvben szabályozott adókedvezmények igénybevételének célját szolgálják, a visszaélés egyik formájának minősülnek.³³ Ennyiben erre az irányelvre is igaz, hogy a konstrukciót gazdasági indokoknak kell alátámasztaniuk. Ezzel szemben a pusztán törekvés egy tisztán adózási előnyre a gazdasági realitáshoz való kapcsolódás nélkül nem élvez védelmet.³⁴

b) A figyelembe veendő, adójogon kívüli okokról

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

61. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint önmagában nem minősül visszaélésnek, ha valamely társaság a célból létesít egy tagállam jogszabályai alapján létesítő okirat szerinti vagy tényleges székhelyet, hogy a kedvezőbb jogszabályok előnyeit élvezze.³⁵ Ezért önmagában az, hogy a részesedési láncba luxemburgi társaságokat is bevontak, még nem alapozhatja meg visszaélés megállapítását.

62. Ezenkívül, amennyiben az adóalany választhat kétféle lehetőség között, nem köteles a magasabb összegű adó befizetésével járó lehetőséget választani, hanem, épp ellenkezőleg, joga van az üzleti tevékenység folytatásának legkevésbé adóztatott módját választani.³⁶ A Bíróság véleménye szerint az adóalanyok így általában szabadon választhatják meg azt a szervezeti struktúrát, és azokat a szerződéses feltételeket, amelyeket a legmegfelelőbbnek ítélnék gazdasági tevékenységük végzéséhez és adóterhek csökkentéséhez.³⁷ Ezért önmagában az, hogy a jelen ügyben nem a legnagyobb adóterherrel (a jelen esetben kiegészítő és végleges jellegű forrásadóterherrel) járó üzleti struktúrát választották, szintén nem tekinthető visszaélésnek.

63. Ezenfelül – egy valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmény esetén kívül – az a körülmény, hogy valamely uniós illetőségű természetes vagy jogi személynek szándékában állt kihasználni az illetősége szerintitől eltérő másik tagállamban hatályos kedvező adórendszert, önmagában nem lehet elegendő ahhoz, hogy megvonják tőle a Szerződés rendelkezéseire való hivatkozás lehetőségét.³⁸ Tehát a forrásadóztatást mellőző tagállam bevonásával létrehozott – a jelen ügyben szereplőhöz hasonló – üzleti struktúra nem tekinthető önmagában ezért visszaélészerűnek.

33 Lásd: 1996. október 17-i Denavit és társai ítélet (C-283/94, C-291/94 és C-292/94, EU:C:1996:387, 31. pont).

34 2017. szeptember 7-i Egiom és Enka ítélet (C-6/16, EU:C:2017:641, 26. pont); az egyesülésekről szóló irányelvvel kapcsolatban lásd: 1997. július 17-i Leur-Bloem ítélet (C-28/95, EU:C:1997:369, 47. pont); 2011. november 10-i FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais ítélet (C-126/10, EU:C:2011:718, 34. pont).

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

36 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet (C-103/09, EU:C:2010:804, 27. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 47. pont); 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121, 73. pont).

37 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont).

38 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 36. pont); lásd ebben az értelemben: 2003. december 11-i Barbier ítélet (C-364/01, EU:C:2003:665, 71. pont).

64. E tekintetben a letelepedés szabadsága azon tagállam megválasztásának lehetőségét is magában foglalja, amely az érintett vállalkozásnak az ő szemszögéből legjobb adójogi keretfeltételeket kínálja. Ha ezen elv már a hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó és nyilvánvalóan jóval harmonizáltabb jog területén is érvényesül,³⁹ akkor még inkább így van ez a kevésbé harmonizált jövedelemadó-jog területén, ahol uniós jogi szempontból kívánatos, illetve politikailag tudatosan eltúrt az egyes tagállamok adórendszerei közötti eltérés.⁴⁰

65. A Bíróság leszögezte továbbá, hogy az osztalékok uniós jogban előírt adómentessége nem függ a részvényesek származásától vagy illetőségétől, mivel ez az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvben nem játszik szerepet.⁴¹ Ezért önmagában az, hogy a T Danmark részvényese luxemburgi illetőségű, az anyavállalatának részvényese pedig harmadik állambeli, szintén nem visszaélészerű.

c) A jogszabály céljának kijátszásáról

66. A jelen ügyben nagyobb súllyal esik azonban a latba, hogy a tulajdonképpeni befektetők – a jelen ügyben a tőkealapok, adózási szempontból akár átláthatónak, akár nem átláthatónak tekintendők is – gyakran bizonyos harmadik államokban (rendszerint bizonyos kisebb szigeteken, mint például a Kajmán-szigeteken,⁴² Bermudán⁴³ vagy Jersey-n⁴⁴) rendelkeznek székhellyel. Ez adott esetben olyan, a maga összességében szokatlan eljárásra utal, amelynek kereskedelmi oka első pillantásra nem egyértelmű.

67. Mindenesetre a jelen eljárásban nem állnak rendelkezésre adatok arról, hogy milyen illetőségűek a vállalati struktúra csúcán elhelyezkedő tulajdonosok (azaz a tőkealapok). Ennek ellenére a Bíróság adhat néhány hasznos iránymutatást a kérdést előterjesztő bíróságnak.

68. Ha a tőkealapok ténylegesen ilyen harmadik államokban rendelkeznének illetőséggel, a képződmény egésze kevésbé a luxemburgi társaságok „közbeiktatása”, mint inkább a tőkealapok bizonyos harmadik államokbeli „letelepedése” miatt lenne visszaélészerű struktúrájának tekinthető. E ponton különös jelentőséghez jut a struktúra célja, illetve a kijátszott adójogszabály (a jelen ügyben a dániai adóztatás) célja.

1) A dán jövedelemadó-bevétel csökkentése?

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

70. Mindkét luxemburgi társaság (a közvetlen és a közvetett anyavállalat) Luxemburgban teljes körű adókötelezettség és jövedelme tekintetében a társasági adó alá tartozik. Ezzel fennállnak az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 2. cikke szerinti feltételek. Az osztalékok adómentessége Luxemburgban megfelel az irányelv koncepciójának és figyelembe veszi az előzetes dán társasági adóterhelést.

39 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 42. pont); 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet (C-277/09, EU:C:2010:810, 53. pont).

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

41 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet (C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 66. pont).

42 A C-119/16. sz. ügyben.

43 A C-117/16. sz. ügyben.

44 A C-299/16. sz. ügyben.

71. Annak, hogy Luxemburg nem vet ki forrásadót, ha az osztalékokat harmadik állambeli részvényeseknek fizetik, nincs jelentősége. Ez a döntés az egyes államok adójogi autonómiájának következménye. Ha az Unióban a jövedelemadók harmonizációjának hiányában uniós jogi szempontból megengedett a tagállamok egymás közötti adóversenye, akkor nem róható fel az adóalanynak, hogy az egyes tagállamok kínálta előnyöket ténylegesen kiaknázza a valóságban is (tehát nem csak papíron).

2) A határokon átnyúló információhiány kihasználásának megelőzése

72. Alaposan megvizsgálva a helyzetet, a luxemburgi társaságok bevonásával végeredményben „csak” az osztalékfizetések dániai forrásadóztatásának elkerülésére kerül sor. Amint ugyanis már fent említésre került (42. pont), a forrásadóztatás esetében tulajdonképpen a jövedelem (a jelen esetben az osztalék) kedvezményezettjének megadóztatására kerül sor.⁴⁵ Ez azzal történik meg, hogy a kifizetés pillanatában a jövedelem egy részét a kifizetőnek már a forrásnál le kell vonnia.

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

74. E jogszabályi cél (a kamatjogosult megadóztatásának biztosítása) visszaélésszerű kijátszásához ezért két feltételnek kell fennállnia. Egyrészt közvetlen kifizetés esetén eleve adófizetési kötelezettségnek kell fennállnia Dánia felé (erről lásd a 88. pontot és az azt követő pontokat). Másrészt a tulajdonképpeni célállamban a jövedelem figyelmen kívül maradása miatt fenn kell állnia az adóztatás elmaradása veszélyének.

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

76. A visszaélés e vádja másfelől megcáfolható lehet, ha a tőkealapok a tőkebefektetők illetősége szerinti államok rendelkezésére bocsátják a megfelelő adóügyi információkat, vagy ha a tőkealapok illetősége szerinti állam rendelkezik a megfelelő információkkal, és azokat továbbítja a megfelelő államoknak. Az ilyen vállalati struktúra ebben az esetben nem hiúsítaná meg a kikerült forrásadóztatás célját (erről lásd a fenti 73. pontot). A kérdést előterjesztő bíróságnak ezt is figyelembe kell venni teljes körű értékelésében.

d) Következtetés az 5) kérdéssel kapcsolatban

77. Harmadik államokban illetőséggel rendelkező társaságok részére történő osztalékfizetések forrásadóztatásának elkerülése esetén elsődlegesen az osztalékjövedelem tényleges jogosultaknál (vagyis a befektetőknél) történő megadóztatásának elkerülése jön szóba. E tekintetben különösen akkor feltételezhető visszaélés, ha a választott vállalati struktúra arra irányul, hogy a részvényesek tényleges megadóztatásának megakadályozása érdekében kihasználjon bizonyos, az érintett államok között fennálló információhiányokat. Ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak kell értékelnie.

⁴⁵ 2010. június 24-i P. Ferrero és General Beverage Europe ítélet (C-338/08 és C-339/08, EU:C:2010:364, 26. és 34. pont); 2008. június 26-i Burda ítélet (C-284/06, EU:C:2008:365, 52. pont).

4. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv értelmezése az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárok alapján? (a 3) és 4) kérdés)

78. A kérdést előterjesztő bíróság a 3) és 4) kérdésével többek között azt kívánja megtudni, hogy amennyiben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvből következő forrásadó-mentességet megtagadják egy olyan nemzetközi szerződés (azaz egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény) alapján, amelyet Dánia egy másik állammal kötött, ezt az uniós jog alapján kell-e értelmezni, amely értelmezés a Bíróság felülvizsgálata alá tartozik. Továbbá e bíróság azt kívánja megtudni, hogy az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárok is figyelembe vehetők-e az ilyen, uniós joggal összhangban álló értelmezés során, és ha igen, az irányelv elfogadását követően kidolgozott OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárok is figyelembe vehetők-e.

79. Ugyanis az OECD-modellegyezményhez fűzött későbbi kommentárok főszabály szerint nem tekintik haszonhúzóknak az úgynevezett áteresztő társaságokat, ha azok – annak ellenére, hogy formálisan haszonhúzók – gyakorlatilag rendkívül szűkre szabott jogosultságokkal rendelkeznek, ami a kérdéses jövedelem tekintetében csak az érdekelt felek javára eljáró bizalmi vagy egyszerű vagyonkezelővé teszi azokat.

80. Amennyiben egy tagállam valamely uniós jogból eredő adómentességet kíván korlátozni egy jogalany rovására, az ilyen megszorító korlátozó szabályozást mindig az uniós jog alapján kell értelmezni. Ezért ahhoz, hogy hasznos választ lehessen adni a kérdést előterjesztő bíróság számára, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet kell értelmezni. Az uniós jog ezen értelmezéséhez figyelembe lehetne venni az OECD-modellegyezményt és az ahhoz fűzött kommentárokat is.

81. Az OECD-modellegyezmények azonban nem képezik részét az uniós jognak, és nem is kötik jogilag a Bíróságot. Ezek nem többoldalú nemzetközi szerződések, hanem egy nemzetközi szervezet egyoldalú aktusai az e szervezet tagállamainak címzett ajánlások formájában. Ezen ajánlások az OECD önmagáról alkotott elképzelése szerint sem kötelezőek; az OECD eljárási szabályzata alapján a tagállamoknak ellenben meg kell vizsgálniuk azokat abból a szempontból, hogy indokoltnak vélik-e azok követését.⁴⁶ Ez még inkább így van az OECD által a modellegyezményekhez fűzött kommentárok esetében, amelyek végül is csak jogi véleményeket tartalmaznak.

82. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóztatási joghatóság általuk elvégzendő kiegyensúlyozott megosztása során a tagállamok felhasználhatják a modellegyezmények által tükrözött nemzetközi gyakorlatot.⁴⁷ Ez az OECD-modellegyezményhez fűzött kommentárokból alkalmasint megjelenő nemzetközi jogi álláspont felhasználására is vonatkozik.

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

⁴⁶ Az OECD eljárási szabályzata 18. szabályának b) pontja: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation”. Elérhető: <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

⁴⁷ 2008. május 15-i Lidl Belgium ítélet (C-414/06, EU:C:2008:278, 22. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 49. pont); 2006. szeptember 7-i N ítélet (C-470/04, EU:C:2006:525, 45. pont); 1998. május 12-i Gilly ítélet (C-336/96, EU:C:1998:221, 31. pont); 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. pont); de lásd ezzel kapcsolatban még: 2017. május 16-i Berlioz Investment Fund ítélet (C-682/15, EU:C:2017:373, 67. pont).

84. Ezért már a Bíróság is megállapította, hogy valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek az OECD modellegyezményéhez fűzött kommentárookra figyelemmel értelmezett rendelkezése nem korlátozhatja az uniós jogot.⁴⁸ Ez különösen így van az OECD-modellegyezménynek és a kommentároknak az irányelv elfogadását követő módosításai esetében. Máskülönben az OECD szerződő államai dönthetnének valamely uniós irányelv értelmezéséről.

85. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 3) és 4) kérdésre ezért az a válasz adható, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelvet az uniós jogban önállóan és az 1977. évi OECD-modellegyezmény 10. cikkétől vagy a későbbi változatoktól függetlenül kell értelmezni.

86. Ezen túlmenően végül az a kérdés is felmerült, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv szerinti osztalékjogosulat úgy kell-e értelmezni, mint a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv szerinti hasznhúzó. Erre is nemleges válasz adható, amint ugyanis fent kifejtettem (36. pont), az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv más megközelítést követ, mint a kamat- és jogdíjfizetésekről szóló irányelv, és ezért szándékosan nem használja a hasznhúzó fogalmát.

B. Az osztalék tényleges kedvezményezettjének meghatározásáról (a 8) kérdés)

87. A 8) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy az osztalék kedvezményezettje az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv szerinti hasznhúzó is, mert az csak úgynevezett mesterséges áteresztő társaság, kötelessége-e meghatározni azon személyt, akit az osztalék tényleges kedvezményezettjének tekint. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel lényegében a visszaélés megvalósulása bizonyításának terhére kérdez rá.

88. A jogi formákkal való visszaélés azt feltételezi, hogy a rendszerint választott formától eltérő olyan jogi forma kiválasztására került sor, amely *kedvezőbb eredményre* vezet, mint a „rendes” forma. „Rendes formának” a jelen ügyben a tőkealapok és az alapügy felperese közötti közvetlen osztalékfizetést kellene tekinteni. Ez a „rendes forma” szükségképpen magasabb adóterherrel járna.

89. Főszabály szerint az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a választott eljárás mód adójogi szempontból kedvezőbb, mint a rendes forma, minek körében az adóalany bizonyos közreműködési kötelezettség terhelt. Az adóalany azonban ekkor „adott esetben [...] előad[hat]ja a szóban forgó ügylet háttérben álló kereskedelmi okokra vonatkozó körülményeket”.⁴⁹ Ha azokból az következik, hogy az alapvető cél⁵⁰ nem az általában fizetendő adó elkerülése, akkor a választott eljárás mód nem tekinthető visszaélésszerűnek, annál is inkább, mivel az állam maga bocsátja e formákat az adóalany rendelkezésére.

90. A Bíróság ítélezési gyakorlatából⁵¹ az következik továbbá, hogy a visszaélésszerű magatartás megállapításához azt a helyzetet kell meghatározni, amely az ilyen magatartást megvalósító körülmények hiányában fennállt volna, és ezt követően ezen átminősített helyzetet a nemzeti jog és az uniós jog releváns előírásaira tekintettel kell értékelni. Ehhez azonban meg kell határozni, hogy ki az osztalék tényleges kedvezményezettje.

91. Dán szemszögből ez alapján csak akkor valósulhat meg az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti visszaélés, ha az osztalék közvetlen kifizetése esetén megfelelő adófizetési kötelezettség keletkezik Dániában. Ez azonban a dán jog alapján kizárt, ha az úgynevezett közbenső társaság figyelmen kívül hagyása esetén az osztalék tényleges kedvezményezettje szintén egy

48 2006. január 19-i Bouanich ítélet (C-265/04, EU:C:2006:51, 50. és 56. pont).

49 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 92. pont).

50 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 36. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont).

51 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 47. pont); 2015. december 17-i WebMindLicenses ítélet (C-419/14, EU:C:2015:832, 52. pont); 2008. február 21-i Part Service ítélet (C-425/06, EU:C:2008:108, 58. pont).

másik tagállamban székhellyel rendelkező vállalkozás, vagy az osztalék kedvezményezettje olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Dánia kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött. Ha a tőkealapok adózási szempontból ténylegesen átlátható társaságoknak tekinthetők, e tekintetben a mindenkori befektetőket kell alapul venni ahhoz, hogy e kérdés egyáltalán megválaszolható legyen.

92. A 8) kérdésre ezért az a válasz adható, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság – amelynek kifizették az osztalékot – az osztalék kedvezményezettje, a visszaélés megállapításához főszabály szerint meg kell határoznia azon személyt, aki véleménye szerint az osztalék tényleges kedvezményezettjének minősül. Ez szükséges annak megállapíthatóságához, hogy egyáltalán adójogi szempontból kedvezőbb eredmény elérésére kerül-e sor a visszaélésszerűnek tekintett forma útján. Különösen a külföldi vonatkozású helyzetekben azonban az adóalanyt e tekintetben fokozott közreműködési kötelezettség terhelheti.

C. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozásról (az 1), 1.1) és 2) kérdés)

93. Az 1), 1.1) és 2) kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végeredményben azt kívánja megtudni, hogy 1. Dánia hivatkozhat-e közvetlenül az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére annak érdekében, hogy megtagadja az adóalannal szemben az említett irányelv 5. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességet. Amennyiben nem ez a helyzet, úgy tisztázni kell, hogy 2. Dánia a jelen ügyben szóban forgó nemzeti jog útján megfelelően ültette-e át az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését.

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

94. Amennyiben a fent említett kritériumok alapján az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti visszaélés megvalósul, a jelen ügyet az a sajátosság jellemzi, hogy a dán jogban nem volt az e rendelkezés átültetésére szolgáló különös jogszabály. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a visszaélés megelőzésére vonatkozó általános jogszabályi rendelkezés sem létezett. Az eljárásban részt vevő egyes felek ezért úgy vélik, hogy a nemzeti jogból eredő adómentesség visszaélés megállapítása esetén sem tagadható meg tőlük.

95. Mindazonáltal nem mindig szükséges az irányelv rendelkezéseinek (jelen esetben az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdésének) a konkrét nemzeti jogi rendelkezésekbe történő alaki átvétele. Egy irányelv belső jogba való átültetése, tekintettel annak tartalmára, ellenben általános jogi keret – ideértve a nemzeti alkotmány- vagy közigazgatási jog általános elveit is – biztosításával is megvalósítható, ha ez hatékonyan, valamint kellően egyértelmű és meghatározott módon biztosítja az irányelv teljes körű alkalmazását.⁵²

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

⁵² Ebben az értelemben az állandó ítélkezési gyakorlat; lásd például: 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 44. pont); 2006. április 6-i Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-428/04, EU:C:2006:238, 99. pont); 2005. június 16-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (C-456/03, EU:C:2005:388, 51. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 62. pont).

97. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése azonban lehetővé teszi a tagállamok számára a visszaélések elleni megfelelő küzdelmet. Ez az uniószerthe fennálló gyakorlatnak is megfelel. Így a legmesszemenőbb mértékig minden tagállam kialakított bizonyos, az adóelkerülésre irányuló joggal való visszaéléssel szembeni védekezést szolgáló eszköztárat.⁵³ A nemzeti adórendszerekben konszenzus van tehát azt illetően, hogy a jog alkalmazása nem terjedhet ki a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartásának tolerálására. Ezt az e tekintetben uniószerthe elismert elvet⁵⁴ immár a 2016/1164 irányelv 6. cikke is kifejezésre juttatja.

98. E tekintetben minden nemzeti rendelkezést, akár az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv átültetését szolgálja, akár nem, ezen általános jogelvvvel és különösen az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv, valamint annak 1. cikke (2) bekezdése szövegével és céljaival összhangban kell értelmezni és alkalmazni.⁵⁵ A nemzeti jog uniós joggal összhangban történő értelmezését nem zárja ki, hogy az esetleg az egyén számára hátrányosabb lehet. Az uniós jognak a nemzeti jog rendelkezései által közvetített, azaz közvetett, az egyén számára hátránnyal járó alkalmazása ugyanis megengedett.⁵⁶

99. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdésének felperes elleni közvetlen alkalmazása lenne csak tilos – a jogbiztonsággal kapcsolatos okokból is⁵⁷ – a dán hatóságok számára. A tagállam nem hivatkozhat a magánszemélyekkel szemben olyan irányelvi rendelkezésre, amelyet nem ültetett át.⁵⁸ Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis egy irányelv önmagában nem keletkeztethet a magánszemélyekkel szembeni kötelezettségeket, így velük szemben közvetlenül az irányelvre való hivatkozás nem lehetséges.⁵⁹ Az ilyen tagállam maga is „a joggal visszaélve” járna el. Egyrészt nem ültetné át a neki címzett irányelvet (jóllehet megtehetné), másrészt pedig a visszaélések elleni küzdelemnek az át nem ültetett irányelvben foglalt lehetőségére hivatkozna.

100. Ugyanilyen kevésbé támaszkodhatnak az illetékes hatóságok az alapügyben a magánszemélyekkel szemben közvetlenül az uniós jog általános jogelvére, amely szerint a joggal való visszaélés tilos. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó esetekben mindenesetre ugyanis ez az alapelv az irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében különös kifejezést és közelebbi meghatározást nyert.⁶⁰ Mindemellett ha lehetővé tennénk az általános jogelvre való közvetlen visszautalást, amelynek tartalma kevésbé világos és meghatározott, fennállna az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv – és emellett a

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

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

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

56 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 45. pont); 2004. január 7-i Wells ítélet (C-201/02, EU:C:2004:12, 57. pont); 1994. július 14-i Faccini Dori ítélet (C-91/92, EU:C:1994:292, 20., 25. és 26. pont); 1990. november 13-i Marleasing ítélet (C-106/89, EU:C:1990:395, 6. és 8. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. pont).

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

58 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881, 49. pont); 2017. szeptember 21-i DNB Banka ítélet (C-326/15, EU:C:2017:719, 41. pont); 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont); 1991. november 19-i Francovich és társai ítélet (C-6/90 és C-9/90, EU:C:1991:428, 21. pont); lásd még: a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 66. pont).

59 2007. július 5-i Kofoed ítélet (C-321/05, EU:C:2007:408, 42. pont); a Kofoed ügyre vonatkozó indítványom (C-321/05, EU:C:2007:86, 65. pont); lásd többek között még: 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 108. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

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

visszaélések megelőzésére vonatkozó konkrét rendelkezéseket (mint amilyen például a 2016/1164 irányelv 6. cikke) tartalmazó minden más irányelv – harmonizációs céljai megghiúsításának veszélye. Egyebekben a már korábban említett, az át nem ültetett irányelvi rendelkezések magánszemélyek hátrányára történő közvetlen alkalmazására vonatkozó tilalmat is aláásná.⁶¹

2. A héajoggal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat alkalmazhatatlansága

101. Ez nem ellentétes a Bíróság Italmoda ítéletével és Cussens ítéletével.⁶² Ezen ítéletekben a Bíróság megállapította, hogy a visszaélészerű magatartás tilalmának elvét úgy kell értelmezni, hogy ezen elv a nemzeti jogrendben azt érvényesítő nemzeti intézkedéstől függetlenül közvetlenül alkalmazható a héamentesség megtagadása céljából, anélkül hogy ez ellentétes lenne a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével.

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

103. Másrészt az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdése alapján az uniós jog a héa (hatékony) beszedésére kötelezi a tagállamokat,⁶³ míg a jövedelemadó-jog területén nem ez a helyzet. Ehhez jön még a héajog területén a csalás különös valószínűsége, amely az adó különösen hatékony beszedését teszi szükségessé. E tekintetben legutóbbi ítéletében maga a Bíróság is különbséget tesz a héajog és a visszaélések elleni küzdelem lehetőségét kifejezetten tartalmazó másodlagos uniós jog között.⁶⁴ Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése ezért nem alkalmazható közvetlenül az adóalany hátrányára.⁶⁵

3. Egy visszaélés-ellenes különös nemzeti rendelkezés létezéséről

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

105. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint abban az esetben igazolható a letelepedés szabadságának korlátozása a visszaélészerű gyakorlattal szembeni küzdelem indokaival, ha e korlátozás kifejezett célja az, hogy megakadályozza a valós gazdasági tartalmat nélkülöző, olyan tisztán mesterséges képződmények létrehozására irányuló magatartásokat, amelyek a belföldön folytatott tevékenységből származó nyereség után általában fizetendő adó kijátszására irányulnak.⁶⁶

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

62 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet (C-251/16, EU:C:2017:881); 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455).

63 2015. szeptember 8-i Taricco és társai ítélet (C-105/14, EU:C:2015:555, 36. pont és az azt követő pontok); 2013. február 26-i Åkerberg Fransson ítélet (C-617/10, EU:C:2013:105, 26. pont).

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

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

66 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet (C-303/07, EU:C:2009:377, 64. pont); 2006. szeptember 12-i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet (C-196/04, EU:C:2006:544, 55. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. pont).

106. Ezért az 1.1) és 2) kérdésre az a válasz adható, hogy sem a társasági adóról szóló dán törvény 2. §-a (2) bekezdésének c) pontja, sem valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek a kifizetett osztalék adóztatása szempontjából a haszonhúzót alapul vevő rendelkezése nem elegendő ahhoz, hogy az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdése átültetésének lehessen tekinteni.

107. Másként kell azonban értékelni ezt az úgynevezett valóság doktrína és a „jog szerinti jövedelemszerző” elvének az uniós joggal összhangban álló dániai alkalmazásával összefüggésben. Ezen elvek kidolgozására éppen az azon problémával való megbirkózás érdekében került sor, hogy a polgári jog sok jogügyletet tesz lehetővé, az adójog viszont gazdasági helyzeteket adóztat. Az említett jogelvek ezért éppen kifejezetten a mesterséges jogügyletek vagy a jogalanyok által megvalósított joggal való visszaélés ellen irányulnak, és ezért főszabály szerint megfelelően konkrét jogalapot teremtenek a letelepedés szabadságának korlátozására. Amennyiben Dánia nem ültette át kifejezetten az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikkének (2) bekezdését, ez ebből következően nem bír jelentőséggel. Ezt azonban a nemzeti bíróságnak kell részletesen értékelnie.

108. A Dániában kidolgozott „valóság doktrína” az uniós joggal összhangban álló módon értelmezve ezért megfelelő alapot képezhet a tisztán mesterséges vagy akár visszaélészerű jogügyletek – amennyiben fennállnak ilyenek (erről lásd részletesen az 53. pontot és az azt követő pontokat) – adóztatás során történő figyelmen kívül hagyásához. Számomra a „valóság doktrína” sem tűnik másnak, mint a gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítés egyik különös módjának, amely az egyes tagállamok visszaélés-ellenes rendelkezései többségének is alapjául szolgál.⁶⁷ Ez uniós jogi szinten is nyilvánvalóvá válik például a 2016/1164 irányelv 6. cikkének (2) bekezdésében, amely szerint egy jogügyletet annyiban kell nem valódinak tekinteni, amennyiben nem a gazdasági valóságot tükröző, valós kereskedelmi okokból jött létre. Ez utóbbit azonban a nemzeti bíróságnak kell megítélnie.

109. Ha a jogügyletnek az a célja, hogy a tényleges befektetők elkerüljék az adóztatást, akkor a luxemburgi anyavállalat részére történő formális osztalékfizetés ellenére a kifizetés gazdasági megfontolásokon alapuló megközelítésben ténylegesen a tőkealapok, illetve befektetők részére kerül sor. A luxemburgi anyavállalat részére történő osztalékfizetés ez esetben nem a gazdasági, hanem csak a polgári jogi (formális) valóságot tükrözi.

D. Az alapvető szabadságok megsértése (a 6), 7), 9) és 10) kérdés)

110. Mivel a jelen ügyben nem utal semmi olyan körülményre, amely miatt ne érvényesülhetne az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 5. cikkében foglalt forrásadóztatási tilalom, már nem szükséges kitérni a kérdést előterjesztő bíróság 6), 7), 9) és 10) kérdésére.

111. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság a nemzeti jogi elveket az uniós joggal összhangban alkalmazva arra a következtetésre jut, hogy visszaélészerű jogügylet valósult meg, bizonyos körülmények között forrásadó vethető ki. Ez esetben mindazonáltal a kérdések sem merülnek már fel a jelen ügyben, mert ezen adóztatás a visszaélés következménye, és az uniós jogi normákra nem lehet visszaélészerűen hivatkozni.⁶⁸

⁶⁷ A tagállamok igen gyakran valamely aktus vagy ügylet tényleges tartalmát veszik alapul – így például Finnország, Magyarország, Írország, Olaszország, Litvánia, Hollandia, Portugália és Szlovénia.

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

112. Ettől függetlenül azonban a Bíróság már azt is megállapította, hogy a bel- és külföldi kamatjogosultak közötti, eltérő adózási szabályokon alapuló eltérő bánásmód egymással nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.⁶⁹ Ez vonatkozik az osztalék belföldi és külföldi kedvezményezettjeire is. Még ha összehasonlítható helyzetnek tekintenénk is ezt, a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az alapvető szabadság korlátozása igazolt lenne addig, amíg a külföldi illetőségű osztalékban részesülő adóterhe nem magasabb, mint a belföldi osztalékban részesülő dán társaságiadó-terhe.⁷⁰

113. Ugyanez vonatkozik az osztalék kedvezményezettjével szemben fennálló dán társaságiadó-követelés és az osztalékfizető dán forrásadó-levonási kötelezettségének eltérő kamatozására, illetve keletkezésére is. Ezek nem összehasonlítható helyzetek, mivel egyrészt egy saját adót (a társasági adót) kell megfizetni, másrészt pedig az osztalék kedvezményezettje tekintetében egy voltaképpen idegen adót (e kedvezményezett társasági adóját) kell levonni és megfizetni. A keletkezés és kamatozás tekintetében fennálló különbség a forrásadóztatás eltérő módszeréből és funkciójából ered (erről lásd a 73. pontot).

114. A 10) kérdéssel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy az hipotetikus tényállásra vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság nem adott tájékoztatást sem arról, hogy milyen részesedési arányokkal rendelkeznek a T Danmark közvetett anyavállalatának (közvetlen vagy közvetett) részvényesei, sem arról nem tájékoztatott, hogy e részvényesek közül melyek harmadik állambeli illetőségűek. Pusztán a T Danmark ismertetett kötelező iránymutatás iránti kérelméből derül ki, hogy a befektetők egy része feltehetően az Egyesült Államokban rendelkezik illetőséggel. Így a részesedési arányok tekintetében a tényállás hipotetikus. Azonban a Bíróságnak hipotetikus kérdésekre nem kell választ adnia.⁷¹

VI. Véggöveztetések

115. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) által előterjesztett kérdésekre:

1. Az 1) kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tagállam nem hivatkozhat a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2011/96/EU irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére, ha azt nem ültette át.
2. Az 1.1) és 2) kérdés tekintetében azt a választ kell adni, hogy sem a társasági adóról szóló dán törvény 2. §-a (2) bekezdésének c) pontja, sem valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezménynek az OECD-modellegyezmény 10. cikkének megfelelő rendelkezése nem tekinthető az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv 1. cikke (2) bekezdése megfelelő átültetésének. Ez azonban nem zárja ki a nemzeti jog azon általános alapelveinek és elveinek uniós joggal összhangban álló értelmezését és alkalmazását, amelyek célja kifejezetten a mesterséges jogügyletek vagy a jogalanyok által megvalósított joggal való visszaélés elleni fellépés lehetővé tétele.
3. A 3) és 4) kérdés azt a választ kell adni, hogy az olyan másik tagállambeli anyavállalatot, amely osztalékot kap a leányvállalatától, az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv hatálya alá tartozó osztalékban részesülőnek kell tekinteni. Az anya- és leányvállalatokról szóló irányelv fogalmait az uniós jogban önállóan és az 1977. évi OECD-modellegyezmény 10. cikkéhez fűzött kommentároktól vagy a későbbi változatoktól függetlenül kell értelmezni.

69 2008. december 22-i Truck Center ítélet (C-282/07, EU:C:2008:762, 41. pont); megerősítette: 2012. október 18-i X ítélet (C-498/10, EU:C:2012:635, 26. pont).

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

71 Lásd többek között: 2017. november 28-i Rodrigues de Andrade ítélet (C-514/16, EU:C:2017:908, 44. o.); 2017. július 20-i Piscarreta Ricardo ítélet (C-416/16, EU:C:2017:574, 56. cikk, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

4. Az 5) kérdésre azt a választ kell adni, hogy a visszaélés megállapítása az adott eset összes körülményének a nemzeti bíróság által elvégzendő teljes körű értékelésétől függ.
- a) Az adójog területén visszaélés valós gazdasági tartalmat nélkülöző, tisztán mesterséges képződmények esetén vagy akkor valósulhat meg, ha a képződmény alapvető célja a jogszabály célja szerint megfizetendő adó elkerülése. Ennek körében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy valódi jogügylet esetén megfelelő adófizetési kötelezettség állt volna fenn, és az adóalanynak kell bizonyítania, hogy a választott forma alapjául jelentős adójogon kívüli okok szolgálnak.
 - b) Harmadik államokban illetőséggel rendelkező társaságok részére más tagállambeli társaságokon keresztül történő osztalékfizetések forrásadóztatásának elkerülése esetén elsődlegesen az osztalék tényleges kedvezményezettjeinél történő osztalékadóztatás elkerülése jön szóba. E tekintetben különösen akkor feltételezhető visszaélés, ha a választott vállalati struktúra arra irányul, hogy az osztalékban részesülők tényleges megadóztatásának megakadályozása érdekében kihasználjon bizonyos, az érintett államok között fennálló információhiányokat.
5. A 8) kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak a tagállamnak, amely nem kívánja elismerni, hogy valamely másik tagállambeli társaság az osztalék kedvezményezettje, a visszaélés megállapításához főszabály szerint meg kell határozni azon személyt, aki véleménye szerint az osztalék tényleges kedvezményezettjének minősül. Külföldi vonatkozású helyzetekben azonban az adóalanyt fokozott közreműködési kötelezettség terhelheti.
6. A 6), 7), 9) és 10) kérdést az 1) és 5) kérdésre adott fenti válaszokra tekintettel nem kell megválaszolni.