

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2019. február 26.(*)

Tartalomjegyzék

„Elzetes döntéshozatal – Jogszabályok közelítése – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435/EGK irányelv – Valamely tagállam társaságai által más tagállamok társaságai részére juttatott felosztott nyereség mentessége – A felosztott nyereség haszonhúzója – Joggal való visszaélés – Valamely tagállamban illetéssel rendelkező társaság, amely egy másik tagállamban illetéssel rendelkező társaság részére olyan osztalékot fizet, amelynek teljes vagy majdnem teljes összegét ezt követően az Európai Unió területén kívülre továbbítják – A nyereség után forrásadólevonási kötelezettséggel rendelkező leányvállalat”

A C-116/16. és C-117/16. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2016. február 25-én érkezett, 2016. február 19-i határozataival terjesztett el

a **Skatteministeriet**

és

a **T Danmark** (C-116/16),

az **Y Denmark Aps** (C-117/16)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

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

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Frenk tanácsos,

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

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a T Danmark képviseletében A. M. Ottosen és S. Andersen advokater,
- az Y Denmark Aps képviseletében L. E. Christensen és H. S. Hansen advokater,
- a dán kormány képviseletében C. Thorning, J. Nymann-Lindegren és M. S. Wolff,

meghatalmazotti minőségben, segítjük: J. S. Horsbøl Jensen advokat,

- a német kormány képviselőjében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítje: G. De Socio avvocato dello Stato,
- a luxemburgi kormány képviselőjében D. Holderer, meghatalmazotti minőségben, segítői: P. E. Partsch és T. Lesage avocats,
- a holland kormány képviselőjében M. K. Bulterman és C. S. Schillemans, meghatalmazotti minőségben,
- a svéd kormány képviselőjében A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren és F. Bergius, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels, R. Lyal és L. Grønfeldt, meghatalmazotti minőségben, segítjük: H. Peytz avocat,

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

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2003. december 22-ii 2003/123/EK irányelvvel (HL 2003. L 7., 41. o; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböző tagállamok anyagi és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-ii 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) (a továbbiakban: 90/435 irányelv), valamint az EUMSZ 49., EUMSZ 54. és EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium, Dánia), valamint a T Danmark és az Y Denmark Aps között folyamatban lévő jogvitákban terjesztették elő, amelyek tárgya e társaságok arra való kötelezése, hogy forrásadót vonjanak le az általuk olyan külföldi illetőségű társaságok részére fizetett osztalékok után, amelyeket az adóhatóság nem tekint ezen osztalékok haszonhúzóinak, és ezért nem vehetik igénybe a 90/435 irányelvben foglalt forrásadó-mentességet.

Jogi háttér

Az OECD adóztatási modellegyezmény

3 A Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) Tanácsa 1963. július 30-án ajánlást fogadott el a kettős adóztatás megszüntetéséről, és arra kérte a tagországok kormányait, hogy a kétoldalú megállapodások megkötésekor vagy felülvizsgálatakor az OECD adóügyi bizottsága által kidolgozott és az említett ajánlás mellékletét képező, „a jövedelem és vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerülésére szolgáló modellegyezményt” vegyék alapul (a továbbiakban: OECD adóztatási modellegyezmény). Ezt a modellegyezményt rendszeresen felülvizsgálják és módosítják. Az ehhez fűzött kommentárt az OECD Tanácsa hagyja jóvá.

4 Az OECD adóztatási modellegyezmény 1977. évi módosításból eredő szövegváltozatának (a továbbiakban: 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény) 1. cikkéhez – amelynek rendelkezése szerint ez az egyezmény azokra a személyekre terjed ki, akik az egyik vagy mindkét

szerző? államban belföldi illetőség?ek – f?zött kommentár 7–10. pontja arra hívja fel a figyelmet, hogy e rendelkezést adóelkerülési célból mesterséges jogi konstrukciók révén helytelenül alkalmazhatják. A kommentár e pontjainak szövege hangsúlyozza a többek között az e modellegyezmény 10. cikkébe (az osztalék adóztatása) és 11. cikkébe (a kamat adóztatása) bevezetett „haszonhúzó” fogalmának jelentőségét, valamint az adócsalás elleni küzdelem szükségességét.

5 Az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 10. cikke (1) és (2) bekezdésének szövege a következő:

„(1) Az osztalék, amelyet az egyik Szerző? Államban belföldi illetőség? társaság a másik Szerző? Államban belföldi illetőség? személynek fizet, megadóztatható ebben a másik államban.

(2) Ugyanakkor ez az osztalék abban a Szerző? Államban és annak a Szerző? Államnak a jogszabályai szerint is adóztatható, amelyben az osztalékot fizet? társaság belföldi illetőség?, 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 fizet? társaság t?kéjében legalább 25 százalékos közvetlen részesedéssel bír;

b) az osztalék bruttó összegének 15 százalékát minden más esetben.”

6 A kommentár 2003. évi felülvizsgálata során a kommentárt kiegészítették az „áterszt? társaságokra”, vagyis az olyan társaságokra vonatkozó magyarázatokkal, amelyek – bár formálisan a jövedelem jogosultjai – gyakorlatilag rendkívül korlátozott jogosultságokkal rendelkeznek, amelyek az érdekelt felek javára eljáró bizalmi vagy egyszer? vagyonkezel?vé teszik?ket, így nem lehet?ket e jövedelem haszonhúzójának tekinteni. A 10. cikkhez f?zött kommentár 12. pontja – a 2003. évi felülvizsgálat utáni szövegváltozatban – el?írja többek között, hogy „[e cikk] a »haszonhúzó« kifejezést nem sz?k, technikai értelemben használja, hanem inkább összefüggéseiben, s azt az egyezmény tárgyának és célkit?zéseinek fényében kell érteni, ideértve a kett?s adóztatás elkerülését, valamint az adóelkerülés és az adócsalás megelőzését”. Ami a kommentár ugyanezen szövegváltozatának 12.1 pontját illeti, az kimondja, hogy „összeegyeztethetetlen volna az egyezmény tárgyával és célkit?zéseivel az, ha a forrásállam úgy biztosítana engedményt vagy mentességet, hogy egy szerző? állam belföldi illetőség? személye, nem ügynöki vagy megbízási jogviszony keretében, csak átvezet?ként jár el egy olyan másik személy javára, aki ténylegesen részesül az érintett jövedelem hasznából”, valamint „egy áterszt? társaságot általában nem lehet haszonhúzónak tekinteni, ha – jóllehet formálisan a jövedelem jogosultja – gyakorlatilag rendkívül korlátozott jogosultságokkal rendelkezik, amelyek az érintett jövedelem vonatkozásában csak az érdekelt felek nevében eljáró bizalmi vagy egyszer? vagyonkezel?vé teszik”.

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

A 90/435 irányelv

8 A 90/435 irányelv első és harmadik preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

„mivel szükség lehet arra, hogy a különböző tagállamok társaságai egymással csoportokat hozzanak létre annak érdekében, hogy a Közösségen belül a belső piac mintájára megteremtsék a feltételeket, és ilyen módon biztosítsák a közös piac létrehozását és annak hatékony működőképességét; mivel nem kellene, hogy az ilyen intézkedéseket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák; mivel a különböző tagállamok társaságainak az egymással létrehozott ilyen csoportjai tekintetében ezért szükséges olyan adószabályok bevezetése, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szintű versenyképességük javítását;

[...]

mivel a különböző tagállamokban működő anyavállalatok és leányvállalataik közötti kapcsolatokat szabályozó jelenlegi adóügyi rendelkezések tagállamonként észrevehetően különbözőek, és általában kevésbé előnyösek azoknál, amelyeket az ugyanazon tagállamban működő anyavállalatokra és ezek leányvállalataira lehet alkalmazni; mivel a különböző tagállamok társaságai közötti együttműködés ezért hátrányban van az ugyanazon tagállam vállalatai közötti együttműködéssel összehasonlítva; mivel szükséges e hátrány kiküszöbölése egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok csoportosulását megkönnyítsék a társaságok csoportosulását [helyesen: közösségi szintű csoportosulását].

9 A 90/435 irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

[...]

– valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára juttatott 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.”

10 Az említett irányelv 2. cikke a társasági formára, az adóilletésségre és az adóalanyiségra vonatkozó feltételeket határozza meg, amelyeknek teljesülniük kell az irányelv alkalmazhatóságához.

11 A 90/435 irányelv 3. cikke kimondja:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tevő társasága alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik;

ugyanezen feltételek alapján anyavállalat egy tagállam olyan társasága is, amely egy ugyanezen tagállamban lévő társaság alaptőkéjéből legalább 20%-kal részesedik, és ezt a részesedést az elzáró társaság más tagállamban elhelyezkedő állandó telephelye birtokolja;

2007. január 1-jétől a részesedés minimális aránya 15%.

2009. január 1-jétől a részesedés minimális aránya 10%.

b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően, a tagállamok a következő választási lehetőséggel rendelkeznek:

– helyettesítik kétoldalú megállapodással a tőkerészesedés feltételét a szavazati jog birtoklásának feltételével,

– nem alkalmazzák ezen irányelvet olyan tagállam társaságára, amely legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra nem tart fenn olyan részesedést, amely azt anyavállalatnak minősíti, vagy olyan tagállam társaságára, amelyben egy másik tagállam társasága nem tart fenn legalább egy kétéves megszakítás nélküli időszakra ilyen részesedést.”

12 Az említett 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.

13 Ugyanezen irányelv 5. cikke a következőképpen fogalmaz:

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

A kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények

14 A Luxemburgi Nagyhercegség kormánya és a Dán Királyság kormánya között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a kölcsönös közigazgatási segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló, Luxemburgban 1980. november 17-én aláírt egyezmény 10. cikkének (1) és (2) bekezdése (a továbbiakban: Luxemburg és Dánia közötti adóegyezmény) az osztalékok tekintetében megosztja az adóztatási joghatóságot e két tagállam között, és a következőképpen rendelkezik:

„(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.”

15 A Luxemburgi Nagyhercegség kormánya és a Ciprusi Köztársaság kormánya között a jövedelemadók és a tőkét terhelő adók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1981. május 26-án aláírt egyezmény 10. cikkének (1) és (2) bekezdése az osztalékok tekintetében megosztotta az adóztatási joghatóságot, és a következőképpen szövegezte:

„(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) Mindazonáltal ez az osztalék megadóztatható abban a Szerződő Államban is, amelyikben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű és ennek az államnak a jogszabályai szerint, ha azonban a kedvezményezett az osztalék haszonhúzója, az így megállapított adó nem haladhatja meg:

a) az osztalék bruttó összegének 10%-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.”

16 Az Amerikai Egyesült Államok kormánya és a Dán Királyság kormánya között a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, Washingtonban 1999. augusztus 19-én aláírt egyezmény 10. cikkének (2) bekezdése értelmében az a szerződő állam, amelyben az osztalékot fizető társaság belföldi illetőségű, megadóztathatja a másik államban belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalékot, ha a társaság az osztalék „haszonhúzója”, ezen osztalék bruttó összegének 5%-át kitevő mértékben.

17 A Dán Királyság és Bermuda között nincs adóegyezmény.

18 A kétoldalú egyezményekből kitűnik, hogy a forrásállam, azaz az alapügyekben a Dán Királyság, a másik tagállamban illetőséggel rendelkező társaságnak fizetett osztalékot abban az esetben, ha az említett társaság nem haszonhúzó, az említett egyezményekben foglaltnál magasabb mértékben adóztathatja. Ezen egyezmények közül azonban egyik sem határozza meg a „haszonhúzó” fogalmát.

A dán jog

Az osztalékok adóztatása

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

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

[...]

c) a jövedelemadó megállapításáról szóló törvény 16A §-a (1) és (2) bekezdésének hatálya alá tartozó osztalékban részesülnek [...]. Nem kell megfizetni az adót a leányvállalati részvénnyek után kapott osztalék után (lásd a tőkejövedelem adózásáról szóló törvény 4. §-át), ha a leányvállalat által fizetett osztalék a [90/435] irányelv vagy a Feröer szigetekkel, Grönlanddal, illetve a leányvállalat illetősége szerinti állammal létrejött adóegyezmény rendelkezései alapján adómentes

vagy mérsékelten adóköteles. Szintén nem kell megfizetni az adót a kapcsolt vállalkozások azon részvényei után kapott osztalék után (lásd a t?kejövedelem adózásáról szóló törvény 4B §-át), amelyek nem leányvállalati részvények, ha a kedvezményrel érintett társaság, amely valamely csoport tagja, az Unió / Európai Gazdasági Térség (EGT) valamely tagállamában belföldi illet?ség?, és az osztalék a [90/435] irányelv vagy az érintett Feröer szigetekkel, Grönlanddal, illetve e leányvállalat illet?sége szerinti állammal létrejött adóegyezmény rendelkezései alapján adómentes lenne vagy mérsékelt adózás alá tartozna abban az esetben, ha leányvállalati részvények után fizetnék. Szintén nem kell megfizetni az adót az osztalék után, ha azt olyan anyavállalatokban meglév? részesedések tulajdonosai kapják, amelyek a [90/435] irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontjában szerepl? társaságok közé tartoznak, de amelyeket a Dániában történ? adóztatásuk szempontjából átlátható szervezeteknek min?sülnek. E rendelkezés alkalmazásának feltétele, hogy a vállalkozásban meglév? részesedések tulajdonosa nem belföldi illet?ség? Dániában.”

Forrásadó

20 Jóllehet a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontja alapján a Dániából származó osztalékokra korlátozott adókötelezettség vonatkozik, a kildeskattelov (a forrásadóról szóló törvény) 65. §-a szerint a dán osztalékfizet? társaság 28%-os mérték? forrásadót köteles levonni.

21 A forrásadóról szóló törvény jelen ügy tényállása szempontjából releváns változatában a 65. § (1) és (5) bekezdésének szövege így szólt:

„(1) A társasági adóról szóló törvény 1. §-a (1) bekezdésének 1., 2., 2e. és 4. pontjában szerepl? társaságok vagy egyesületek stb. részvényein vagy társasági részesedésein alapuló valamennyi osztalék vagy osztalékel?leg megállapítására vonatkozó döntés vagy határozat alapján az említett társaságoknak, egyesületeknek, stb. a felosztott teljes összeg 28%-át le kell vonniuk, kivéve ha a (4) bekezdés vagy az (5)–(8) bekezdés eltér?en nem rendelkezik. [...] Az így levont összeg megnevezése »osztalékadó«.

[...]

(5) Nem kell levonni az osztalékadót azon osztalék esetében, amelyet valamely külföldi illet?ség? társaság kap egy Dániában belföldi illet?ség? társaságtól, ha ezen osztalék nem keletkeztet adókötelezettséget (lásd a társasági adóról szóló törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontját).”

22 A társasági adóról szóló törvény 2. §-a (2) bekezdése 2. pontjának rendelkezéseib?l kit?nik, hogy az e törvény 2. §-a (1) bekezdésének c) pontjából ered? adókötelezettséget a forrásadóról szóló törvény 65. §-ában foglalt forrásadó levonásával teljesítik. Továbbá a nyereség utáni adó mértéke az alapügyben szóban forgó időszakban 28%-ot tett ki.

23 A dán anyavállalatok a dán leányvállalatoktól kapott osztalékok tekintetében adómentességben részesülnek a társasági adóról szóló törvény 13. §-a (1) bekezdésének 2. pontja alapján. Ezen túlmen?en a kildeskattetekendtg?relsen (a forrásadóról szóló rendelet) 31. §-a (1) bekezdésének 2. pontjából kit?nik, hogy a dán osztalékfizet? társaságnak az ilyen osztalékok fizetésekor nem kell forrásadót levonnia.

24 Abban az esetben azonban, ha egy dán társaságnak adót kell fizetnie egy másik dán társaság által fizetett osztalék után, ez utóbbi köteles forrásadót levonni a forrásadóról szóló törvény 65. §-ának (1) bekezdése alapján.

25 Az adóügyi minisztérium a nemzeti bíróság előtt – konkrétan a C-116/16. sz. ügy alapját képező ügyben – elismerte, hogy az EUM-Szerződés rendelkezéseinek félreértésén alapult az, hogy a Dán Királyság 2011 folyamán az akkor alkalmazandó társaságiadó-mértéknél magasabb mértékű adót vetett ki azon osztalékra, amelyben valamely másik tagállambeli társaság részesült. Következésképpen az adóügyi minisztérium a követelt összeget 25%-ra, vagyis az akkor alkalmazandó társaságiadó-mértékkel egyező mértékre csökkentette.

26 A forrásadó-levonási kötelezettség időpontját a forrásadóról szóló törvény 66. §a (1) bekezdésének második mondata határozza meg, amely így szól:

„Forrásadó-levonási kötelezettség keletkezik az osztalék vagy osztalékelőleg megállapítására vonatkozó döntés vagy határozat meghozatalakor, és a forrásadót legkésőbb a következő hónapban kell megfizetni a forrásnál levont adók [úgynevezett »A skat«] és a levonandó munkavállalói külön hozzájárulás társaság általi befizetésére előírt határidőben.”

27 Az osztalékfizető felel az állammal szemben a levont összegek megfizetéséért.

28 A forrásadó késedelmes megfizetése esetén a késedelmi kamat mértéke magasabb, mint az a késedelmi kamat, amelyet egy dán társaság által fizetendő társasági adó késedelmes megfizetése esetén írtak elő. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor jelzi, hogy egy 2013. augusztus 1-jén hatályba lépett jogszabály-módosítás alapján a késedelmi kamatokat azonos mértékben rögzítették mind a forrásadó, mind a társasági adó vonatkozásában.

29 A késedelmi kamat fizetésére az a személy köteles, akinek a forrásadót le kell vonnia. Egy Dániában teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaság esetében az egyik adóköteles jövedelem az adóköteles osztalék. Az osztalékfizető társaság köteles levonni, majd befizetni a forrásadót az államkincstárba, késedelmes fizetés esetén pedig a késedelmi kamatokkal együtt.

30 A forrásadóról szóló törvény 65C. §ának (1) bekezdése értelmében azon jövedelmek után, amelyek forrása Dániában van, a jogszabály szerint a kifizető köteles forrásadót levonni, függetlenül attól, hogy a kedvezményezett Dániában belföldi illetőségű-e, vagy sem.

A csalásra és visszaélésre alkalmazandó jog

31 A 2015. április 29-i 540. számú törvény elfogadásáig Dániában nem léteztek olyan általános jogszabályi rendelkezések, amelyek a visszaélésekkel szembeni küzdelemre vonatkoztak volna. Az ítélkezési gyakorlatban azonban kialakult az úgynevezett „valódi tartalom” elve, amely szerint az adózásra a valós történések különös értékelése alapján kerül sor. Ez különösen azt jelenti, hogy a mesterséges adózási konstrukciókat a körülményektől függetlenül figyelmen kívül lehet hagyni annak érdekében, hogy a tartalom esdlegesége a formával szemben elv (*substance over form*) alapján az adóztatás a valóságnak megfelelően történjen.

32 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a felek mindegyik alapügyben egyetértenek azzal, hogy a valódi tartalom elve nem képez elegendő igazolást arra nézve, hogy az említett ügyekben szereplő konstrukciókat figyelmen kívül hagyják.

33 Amint ezen előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kiderül, az ítélkezési gyakorlat kidolgozta továbbá az úgynevezett „jog szerinti jövedelemszerző” (*rette indkomstmodtager*) elvet. Ezen elv alapját a statsskatteloven (az állami adókról szóló törvény) 4. §ában szereplő alapvető jövedelemadó-rendelkezések képezik, amelyek szerint az adóhatóságok nem kötelesek elfogadni a jövedelemszerző vállalkozás vagy tevékenység és az abból származó jövedelem helyének mesterséges különválasztását. Ezen elv célja tehát azon személy meghatározása, aki – a

megjelenési formától függetlenül – az adott jövedelem valódi haszonhúzója, és aki ennél fogva az erre vonatkozó adó megfizetésére köteles.

Az alapeljárások és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

34 A két alapeljárásban az adóügyi minisztérium vitatja azokat a határozatokat, amelyekkel a Landsskatteret (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) úgy ítélte meg, hogy a T Danmarknak (C-116/16. sz. ügy) és az Y Denmarknak (C-117/16. sz. ügy) a más tagállamban letelepedett szervezeteknek fizetett osztalékok után forrásadómentességben kell részesülniük a 90/435 irányelvben elírtak szerint.

35 Ahhoz, hogy az osztalékban részesülő szervezetet megillessék a 90/435 irányelv által biztosított adóelőnyök, e szervezetnek meg kell felelnie az ezen irányelvben megállapított feltételeknek. Elfordulhat azonban, amint a dán kormány az észrevételeiben kifejti, hogy azok a társaságcsoporthoz, amelyek nem teljesítik ezeket a feltételeket, az osztalékfizető társaság és az osztalék felett ténylegesen rendelkezni jogosult szervezet között egy vagy több mesterséges társaságot hoznak létre, és így megfelelnek az említett irányelv formai követelményeinek. Az ilyen pénzügyi konstrukciókra vonatkoznak a kérdést elterjesztő bíróságnak a joggal való visszaélést és a „haszonhúzó” fogalmát érintő kérdései.

36 A kérdést elterjesztő bíróság által ismertetett és az elzetes döntéshozatalra utaló határozatokban az érintett társaságok csoportjai vonatkozásában több szerkezeti ábrán keresztül szemléltetett tényállások rendkívül összetettek és részletesek. Ezekből csak azon elemek kerülnek említésre, amelyek az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre adandó válaszhoz szükségesek.

1. A C-116/16. sz. T Danmark ügy

37 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy öt tőkebefektetési alap, amelyek közül egyik sem olyan társaság, amely illetéssel rendelkezne olyan tagállamban vagy országban, amellyel a Dán Királyság egyezményt írt alá a kettős adóztatás elkerüléséről, 2005 folyamán egy több társaságból álló csoportot hozott létre abból a célból, hogy felvásárolja a T Danmarkot, amely jelentős dán szolgáltató bizonyos szolgáltatások terén.

38 Az észrevételeiben a dán kormány jelezte, hogy a C-116/16. sz. ügy ugyanazon társaságcsoporthoz érinti, mint amely a kamatadóztatásra vonatkozó C-115/16. sz. ügyben szerepel, és amely a mai napon hozott N Luxembourg 1 és társai ítélet (C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16) tárgyát képezi.

39 Amint a kérdést elterjesztő bíróság kifejti, a tőkebefektetési alapok Luxemburgban alapítottak társaságokat. Ezek közül az egyik, az N Luxembourg 2, jelentős tőkerészesedést szerzett a T Danmarkban 2010 folyamán, így az alapügyben releváns időszakban a T Danmark részvényeinek több mint 50%-ával rendelkezett. A többi T Danmark részvény sok ezer részvényes tulajdonában volt.

40 A dán hatóságok kérésére a luxemburgi adóhatóság 2011 tavaszán „illetésigazolást” állított ki, amely többek között igazolta, hogy az N Luxembourg 2 a társasági jövedelemadó alanya és a T Danmarkban meglévő részesedései után fizetett osztalékok vagy az azokból származó bármely más jövedelem haszonhúzója. Az észrevételeiben a dán kormány rámutat arra, hogy ez az igazolás nem tartalmazza, hogy milyen ténybeli adatok alapján állították ki.

41 Az osztalékpolitikájának megfelelően a T Danmark 2011 nyarán összesen hozzávetőleg 1,8 milliárd dán korona (DKK) (hozzávetőleg 241,4 millió EUR) összeget osztott fel részvényesei

között. Az osztalékokat 2012 tavaszán kifizették.

42 2011 folyamán a T Danmark a SKAT-hoz (adóhatóság, Dánia) kötelező iránymutatás iránti kérelemmel fordult, és azt kívánta megtudni, hogy az általa az N Luxembourg 2 részére fizetendő osztalék a társasági adóról szóló törvény 2. §a (1) bekezdésének c) pontja harmadik mondata alapján adómentes-e, és így mentesül-e a forrásadó alól.

43 A kötelező iránymutatás iránti kérelemben kifejtették, hogy az N Luxembourg 2 részére 2011 harmadik negyedévében fizetni kívánt osztalék összege hozzávetőleg 6 milliárd DKK (hozzávetőleg 805 millió euró). Azt is hangsúlyozták, hogy az N Luxembourg 2 saját ügyvezetéssel és döntéshozatali autonómiával rendelkező független társaság, így természetesen nem lehet bizonyossággal előre jelezni, hogy az N Luxembourg 2 ügyvezetése dönt-e, és miként dönt majd ténylegesen arról, hogy hogyan fog rendelkezni ezen osztalékkal. Végül jelezték, hogy a végső befektetők jelentős része az Egyesült Államokban rendelkezik illetéssel.

44 Az adóügyi minisztérium azt a választ adta, hogy nem tudja elbírálni e kérelmet anélkül, hogy tudomása lenne arról, hogy hogyan kíván rendelkezni az N Luxembourg 2 a T Danmark által fizetett osztalékról.

45 A T Danmark azt válaszolta, hogy a kötelező iránymutatás szempontjából bizonyosnak tekinthető, hogy az osztalékokat a T Danmark az N Luxembourg 2 részére fogja fizetni, amely maga is osztalékot fizet a saját anyavállalatának. Ezen információk alapján feltételezhető, hogy ezen összegek egy részét (osztalék és/vagy kamat és/vagy hiteltörlesztés formájában) a különböző tőkebefektetési alapok által vagy a hitelezői által ellenőrzött társaságok részére fogja kifizetni. A T Danmark azt feltételezte továbbá, hogy az N Luxembourg 2 anyavállalata által a különböző tőkebefektetési alapok által ellenőrzött társaságok részére kifizetett összegeket a tőkebefektetési alapok végső befektetőihez juttatják, mindazonáltal a T Danmark jelezte, hogy nincs tudomása arról, hogy hogyan fog e juttatásokra sor kerülni, és hogy adójogi szempontból hogyan fogják ezeket kezelni.

46 A Skatterådet (nemzeti adóügyi tanács, Dánia) nemleges választ adott a kötelező iránymutatás iránti kérelemre.

47 E határozat ellen a T Danmark jogorvoslati kérelemmel fordult a nemzeti adóügyi bizottsághoz, amely viszont úgy ítélte meg, hogy az utóbbi által az N Luxembourg 2 részére fizetett osztalék adómentes. E bizottság úgy vélte ugyanis, hogy a korlátozott adókötelezettség kizárt a 90/435 irányelv alapján, mivel a Dán Királyság nem fogadott el jogszabályi rendelkezéseket a csalások és visszaélések megelőzésére, amint azt ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése előírja, és ezért az osztalékokat – a társasági adóról szóló törvény 2. §a (1) bekezdésének c) pontjának megfelelően – nem lehet adóztatni. Az adóügyi minisztérium keresetet indított a nemzeti adóügyi bizottság e határozata ellen.

48 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság, Dánia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak [a 90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozása a csalás vagy visszaélés megelőzésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása tekintetében, hogy a szóban forgó tagállam [ezen] 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 [említett] 1. cikk (2) bekezdésével összhangban lehet értelmezni?

b) Amennyiben az [els?] kérdésre igenl? válasz adandó, úgy [a 90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti különös hazai rendelkezésnek tekinthet?e a társasági adóról szóló törvény 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, amely szerint »el?feltétel, hogy az osztalékot nem adóztatják a [90/435] irányelv rendelkezései szerint«?

2) [A 90/435] irányelv 1. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozó, megállapodáson alapuló visszaélés?ellenes rendelkezés?e a valamely két tagállam között létrejött és az OECD adóztatási modellegyezménnyel összhangban megszövegezett, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében az osztalék adóztatása attól függ, hogy az osztalék jogosultja tekintend?e az osztalék »haszonhúzójának«?

3) Amennyiben a Bíróság igenl? választ ad a [második] 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 jelent?séget kell tulajdonítani a Bíróság által értelmezend? fogalomnak?

4) a) Amennyiben a Bíróság igenl? választ ad a [második] kérdésre, és a [harmadik] 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 illet?séggel rendelke? társaság, amely a jelen ügy körülményei között osztalékban részesül valamely másik tagállambeli leányvállalatától, ezen osztalékok »haszonhúzójának« tekintend? a fogalom uniós jog szerinti értelmezésében?

b) [A különböz? tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat? és jogdíjfizetések közös adózási rendszerér?l szóló, 2003. június 3?i EU 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 157., 49. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.)] 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdésében szerepl? megfelel? fogalommal összhangban kell?e értelmezni a »haszonhúzó« fogalmát?

c) A fogalmat kizárólag az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 10. cikkéhez f?zött kommentárra (12. pont) tekintettel kell értelmezni, vagy további kommentárok is figyelembe vehet?k az értelmezés során, beleértve a 2003?ban az »áteszt? társaságokkal« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket, és a 2014?ben a »szerz?déses vagy jogszabályon alapuló kötelezettségekkel« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket?

d) Milyen jelent?séggel bír a kérdés eldöntése során, hogy »haszonhúzó« kell?e tekinteni az osztalék jogosultját, ha az osztalék jogosultját szerz?déses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség terheli az osztalék más személy részére történ? átadására?

e) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy »haszonhúzó« kell?e tekinteni az osztalék jogosultját, milyen jelent?séggel bír, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság az ügy tényállásának értékelését követ?en arra a következtetésre jutott, hogy a jogosult – a kapott osztalék más személynek való átadására irányuló szerz?déses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség hiányában – nem rendelkezett »teljes kör« jogosultsággal az osztalék »használatára és hasznainak szedésére« az 1977. évi [OECD] adóztatási modellegyezmény 2014. évi kommentárjában szerepl? módon?

5) Amennyiben feltételezzük,

– hogy léteznek olyan »hazai rendelkezések, amelyek a csalás 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 [az Európai Unió vagy az EGT] területén kívüli illetőségű anyavállalatához (C), amely ezt követően az ugyancsak [az Európai Unió vagy az 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 illetékességgel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetékességgel 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 illetékességgel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetékességgel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetékességgel 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 illetékességgel 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 illetékességgel 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 illetésséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illetésséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, úgy az EUMSZ 54. cikkkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikk (másodlagosan az EUMSZ 63. cikk) – külön-külön vagy együttesen – ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében:

- az utóbbi tagállam a leányvállalatot az osztalék után forrásadó levonására kötelezi, és e forrásadólevonás elmaradása esetén e személy hatóságokkal szembeni fizetési kötelezettségét állapítja meg, noha ilyen forrásadólevonási kötelezettség nem áll fenn akkor, amikor az anyavállalat a tagállamban rendelkezik illetésséggel?
- az utóbbi tagállam késedelmi kamatot számít fel a forrásadó tartozással összefüggésben?

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

10) Olyan körülmények között, ahol

- a valamely tagállamban illetékséggel 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;
- az anyavállalat ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a leányvállalattól kapott osztalék tekintetében;
- az [anyavállalatnak az Európai Unió vagy az EGT] területén kívüli székhellyel rendelkező (közvetlen vagy közvetett) részvényese(i) tekintendők a szóban forgó osztalék haszonhúzójának (haszonhúzóinak);
- a fent hivatkozott (közvetlen vagy közvetett) részvényes(ek) nem tesznek 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?”

2) A C-117/16. sz. Y Denmark ügy

49 Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, az Egyesült Államokban székhellyel rendelkező Y Inc. (a továbbiakban: Y USA) az Y-csoport legfelső szintű anyavállalata és tőzsdén jegyzett társaság. A külföldi illetésségű leányvállalataiban a Bermudán székhellyel rendelkező Y Global Ltd. (a továbbiakban: Y Bermuda) társaságon keresztül részesedik, amelynek egyetlen tevékenysége a leányvállalataiban fennálló részesedések birtoklásán kívül az, hogy a csoport termékeihez kapcsolódó szellemi tulajdonjogok jogosultja. E társaság tekintetében az ügyvezetési tevékenységet egy független irányító társaság látja el.

50 Az Y Denmarknak, amelyet 2000-ben az Y USA hozott létre Dániában, és amely hozzávetőleg 20 munkavállalót foglalkoztat folyamatosan, a célja az értékesítés és támogatási szolgáltatásnyújtás, amely tevékenységeivel a Hollandiában székhellyel rendelkező Y BV-t (a továbbiakban: Y Netherlands) segíti, amelynek operatív felelősségi körébe tartoznak a csoport

Egyesült Államokon, Kanadán és Mexikón kívüli értékesítései. Az Y Denmark az Y?csoport európai részének anyavállalata is.

51 Az American Jobs Creation Act of 2004 [amerikai munkahelyteremtésr?l szóló 2004. évi törvény] egyesült államokbeli elfogadását követ?en az Egyesült Államokban letelepedett társaságok átmenetileg lehet?séget kaptak arra, hogy különösen kedvezményes adófeltételek mellett juttassák haza a külföldi leányvállalatoktól származó osztalékot, ha ennek fejében vállalták, hogy ezeket az osztalékokat az Egyesült Államokban meghatározott célra, mint például kutatásra és fejlesztésre használják fel. E körülmények között döntött úgy az Y USA, hogy a 2005. május 1?jét?l 2006. április 30?ig tartó adóévben az Y Bermuda társaságból a lehet? legtöbb osztalékot juttatja haza. Az osztalék teljes összegét – amelyet többek között az Y Bermuda különböz? leányvállalatai által fizetett osztalékokból kívántak biztosítani – 550 millió amerikai dollárban (USD) (hozzávet?leg 450,82 millió euró) határozták meg.

52 Miel?tt kifizették volna ezen osztalékokat, az Y?csoport európai részét átszervezték. Ennek keretében az Y Bermuda 2005. május 9?én Cipruson létrehozta az Y Cyprus társaságot 20 000 USD (hozzávet?leg 16 400 euró) induló jegyzett t?kével, amelyb?l 2000 USD?t (hozzávet?leg 1640 euró) bocsátottak rendelkezésre az alapításkor. A 2005. szeptember 16?i megállapodással az Y Bermuda 90 millió euró ellenében az Y Cyprusra ruházta át az Y Denmarkban meglév? részesedését. Az árat tartozáselismer? kötelezvénnyel egyenlítették ki.

53 Amint az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, az Y Cyprus portfóliótársaság (holding), amely pénzgazdálkodási és likviditáskezelési tevékenységeket is ellát, mint például kölcsönöket nyújt a leányvállalatoknak. A 2005–2006?os és 2006–2007?es adóévekre vonatkozó éves beszámolóiban szerepl? üzleti jelentésekb?l kiderül, hogy e társaság f? tevékenysége a részesedések kezelése volt. Ezen túlmen?en a társaság 571 USD (hozzávet?leg 468 euró) és 915 USD (hozzávet?leg 750 euró) összeget fizetett ki vezet? tisztségvisel?k tiszteletdíjaként. Az éves beszámolók alapján a társaság pozitív adóköteles eredmény hiányában nem fizetett adót.

54 A kérdést el?terjeszt? bíróság kifejti, hogy az Y Netherlands 2005. szeptember 26?án határozatot hozott arról, hogy a 2004–2005?ös adóév vonatkozásában 76 millió euró összeg? osztalékot juttat az Y Denmark javára. Ezt az osztalékot 2005. október 25?én fizették ki az Y Denmark részére. 2005. szeptember 28?án az Y Denmark részvényeseinek közgy?lése ugyanezen adóév tekintetében jóváhagyta szintén 76 millió euró összeg? osztalék Y Cyprus részére történ? kifizetését. Ez az összeg az Y Cyprus részére 2005. október 27?én került kifizetésre. Az Y Cyprus 2005. október 28?án átutalta ugyanezen összeget az Y Bermuda részére és ezzel részben visszafizette az Y Denmark felvásárlásakor nyújtott kölcsönt.

55 Az Y Cyprus 2005. október 21?én Hollandiában megalapította az Y Holding BV nev? társaságot. Az 2005. október 25?i megállapodással az Y Denmark 14 millió euróért átruházta az Y Holding társaságban fennálló részesedését az Y Holdingra.

56 Az Y Bermuda 2006. április 3?án 550 millió USD (hozzávet?leg 450,82 millió euró) összeg? osztalékot fizetett ki az Y USA részére. Ezen osztalékot a saját t?kéb?l és bankkölcsönb?l finanszírozták.

57 Az Y Denmark részvényesi közgyűlése 2006. október 13-án jóváhagyta a 2005–2006-os adóév tekintetében 92 012 000 DKK (hosszvetőleg 12,3 millió euró) összegű osztalék kifizetését az Y Cyprus részére. Az Y Denmark úgy nyilatkozott, hogy ez az összeg (mint fizetendő osztalék) az 550 millió USD (hosszvetőleg 450,82 millió EUR) összegű teljes osztalék részét képezte, amelyet az Y Bermuda juttatott az Y USA javára 2006. április 3-án, amit az adóügyi minisztérium az igazoló dokumentumok hiánya miatt vitat. Az Y Denmark 2010 folyamán 92 012 000 DKK-t (hosszvetőleg 12,3 millió euró) utalt át az Y Cyprus részére.

58 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a fenti kérdés, amely a jelen esetben mindenekelőtt felmerül, az, hogy az Y Cyprus Dániában korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik-e a szóban forgó osztalékok vonatkozásában. A belső jognak megfelelően a külföldi anyavállalat fent szabály szerint az osztalékok vonatkozásában nem rendelkezik korlátozott adókötelezettséggel Dániában. Az osztalékok adómentessége vagy kedvezményes adóztatása azonban vagy a 90/435 irányelv vagy valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alkalmazásától függ. Márpedig a Dán Királyság által kötött adóegyezmények többsége az adómentesség vagy kedvezményes adóztatás feltételeként előírja, hogy az osztalékban részesülő szervezet az osztalék „haszonhúzója” (*retmæssig ejer*) legyen. A 90/435 irányelv nem tartalmaz ezzel egyenértékű feltételt.

59 A SKAT úgy véli, hogy az Y Cyprus Dániában korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik a szóban osztalékok vonatkozásában, mivel az említett társaság nem tekinthető ezen osztalékok haszonhúzójának a Dán Királyság és a Ciprusi Köztársaság közötti adóegyezmény értelmében. Hasonlóképpen nem tartoznak a 90/435 irányelv forrásadómentességre vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá.

60 A 2010. szeptember 17-i határozatával a SKAT megállapította, hogy az Y Denmarknak a 2005 és 2006 folyamán az anyavállalata, az Y Cyprus javára teljesített két osztalékfizetés után forrásadót kellett volna levonnia, és az Y Denmarkot úgy kell tekinteni, hogy felelős az említett forrásadók megfizetéséért.

61 E határozat ellen jogorvoslati kérelmet nyújtottak be a nemzeti adóügyi bizottsághoz. Ez utóbbi 2011. december 16-án a SKAT-hoz hasonlóan megállapította, hogy az Y Cyprus nem minősül az osztalékok haszonhúzójának a Dán Királyság és a Ciprusi Köztársaság közötti adóegyezmény értelmében, azonban helyt adott az Y Denmark által előterjesztett jogalapnak, amely szerint nem kellett forrásadót levonni azon okból, hogy az Y Cyprus társaságra alkalmazni kellett a 90/435 irányelv adómentességre vonatkozó szabályait.

62 Az adóügyi minisztérium a kérdést előterjesztő bíróság előtt keresetet indított a nemzeti adóügyi bizottság határozata ellen.

63 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az alapeljárásban részt vevő felek egyetértenek abban, hogy az úgynevezett „valódi tartalom” elve nem teszi lehetővé, hogy a megvalósított konstrukciókat figyelmen kívül hagyják, és hogy az osztalékban részesülő társaság, a jelen esetben az Y Cyprus, a dán jog értelmében a jog szerinti jövedelemszerző.

64 E körülmények között az Østre Landsret (keleti fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) a) Azt feltételezi-e a tagállamnak [a 90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdésére való hivatkozása a csalás vagy visszaélés megelőzésére vonatkozó nemzeti rendelkezések

alkalmazása tekintetében, hogy a szóban forgó tagállam [ezen] irányelv 1. cikkének (2) bekezdését átültet? különös hazai rendelkezést fogad el, vagy hogy a nemzeti jogban vannak olyan, a csalásra, visszaélésre és adókijátszásra vonatkozó általános rendelkezések vagy elvek, amelyeket az [említett] 1. cikk (2) bekezdésével összhangban lehet értelmezni?

b) Amennyiben az [els?] kérdésre igenl? válasz adandó, úgy [a 90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése szerinti különös hazai rendelkezésnek tekinthet??e a társasági adóról szóló törvény 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja, amely szerint »el?feltétel, hogy az osztalékot nem adóztatják a [90/435] irányelv rendelkezései szerint«?

2) a) 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 modellegyezménnyel összhangban megszövegezett, a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezmény olyan rendelkezése, amelynek értelmében az osztalék adóztatása attól függ, hogy az osztalék jogosultja tekintend??e az osztalék »haszonhúzójának«?

b) Amennyiben igen, úgy kell?e értelmezni [a 90/435] 1. cikkének (2) bekezdésében szerepl? »megállapodást«, hogy az feltételezi, hogy a tagállam a nemzeti joga szerint az adófizet? hátrányára hivatkozhat a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló egyezményre?

3) Amennyiben a Bíróság igenl? 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 jelent?séget kell tulajdonítani a Bíróság elé terjesztett fogalomnak?

4) a) Amennyiben a Bíróság igenl? 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 illet?séggel rendelkező társaság, amely a jelen ügy körülményei között osztalékban részesül valamely másik tagállambeli leányvállalatától, ezen osztalékok »haszonhúzójának« tekintend? a fogalom uniós jog szerinti értelmezésében?

b) [A különböz? tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat? és jogdíjfizetések közös adózási rendszerér?l szóló, 2003. június 3?i EU 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL 2003. L 157., 49. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.)] 1. cikkének (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdésében szerepl? megfelel? fogalommal összhangban kell?e értelmezni a »haszonhúzó« fogalmát?

c) A fogalmat kizárólag az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 10. cikkéhez f?zött kommentárra (12. pont) tekintettel kell értelmezni, vagy további kommentárok is figyelembe vehet?k az értelmezés során, beleértve a 2003?ban az »áteszt? társaságokkal« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket, és a 2014?ben a »szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettségekkel« összefüggésben megfogalmazott kiegészítéseket?

d) Milyen jelent?séggel 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 történ? átadására?

e) Azon kérdés értékelése szempontjából, hogy »haszonhúzó« kell?e tekinteni az osztalék jogosultját, milyen jelent?séggel bír, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság az ügy tényállásának értékelését követ?en arra a következtetésre jutott, hogy a jogosult – a kapott osztalék más személynek való átadására irányuló szerződéses vagy jogszabályon alapuló kötelezettség hiányában – nem rendelkezett »teljes kör?« jogosultsággal az osztalék »használatára és

hasznainak szedésére» az 1977. évi [OECD] adóztatási modellegyezmény 2014. évi kommentárjában szereplő módon?

5) Amennyiben feltételezzük,

- hogy léteznek olyan »hazai rendelkezések, amelyek a csalás 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 [az Európai Unió vagy az EGT] területén kívüli illetőségű anyavállalatához (C), amely ezt követően az ugyancsak [az Európai Unió vagy az 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 illetékséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetékséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel (és/vagy az EK 56. 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 illetékséggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a valamely másik tagállamban illetékséggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, és az utóbbi tagállamban illetékséggel rendelkező anyavállalatra korlátozott adókötelezettség vonatkozik az osztalékkal összefüggésben a hivatkozott tagállamban, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel (és/vagy az EK 56. 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 illetékséggel rendelkező társasággal szemben érvényesített társaságiadókövetelés esetén alkalmaz?

8) Amennyiben a Bíróság igenl? 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 illet?séggel 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 EK 10. cikk alapján meghatározni azon személyt, akit a tagállam ebben az esetben haszonhúzónak tekint?

9) Amennyiben a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság (anyavállalat) ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv alapján a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező társaságtól (leányvállalat) kapott osztalék tekintetében, úgy az EK 48. cikkel összefüggésben értelmezett EK 43. cikkel (másodlagosan az EK 56. cikkel) – külön-külön vagy együttesen – ellentétes-e az olyan jogszabály, amelynek értelmében:

– az utóbbi tagállam a 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 illet?séggel?

– az utóbbi tagállam késedelmi kamatot számít fel a forrásadó-tartozással összefüggésben?

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

10) Olyan körülmények között, ahol

– a valamely tagállamban illetékességgel rendelkező társaság (anyavállalat) teljesíti a [90/435] irányelvben szerepl? követelményt, és (2005-ben és 2006-ban) a tulajdonában van legalább a valamely másik tagállambeli társaság (leányvállalat) jegyzett t?kéjének 20%-a;

– az anyavállalat ténylegesen nem mentesül a forrásadó alól a [90/435] irányelv 1. cikkének (2) bekezdése alapján a leányvállalattól kapott osztalék tekintetében;

– az [anyavállalatnak az Európai Unió vagy az EGT] területén kívüli székhellyel rendelkező (közvetlen vagy közvetett) részvényese(i) tekintend?k) a szóban forgó osztalék haszonhúzójának (haszonhúzóinak);

– a fent hivatkozott (közvetlen vagy közvetett) részvényes(ek) nem tesz(nek) eleget a t?kére vonatkozó hivatkozott követelménynek sem;

akkor az EK 56. cikkel 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 t?kére vonatkozó követelményét – azaz a 2005-ös és 2006-os adóévben rendelkezik az osztalékot fizető társaság jegyzett t?kéjének legalább 20%-ával (2007-ben és 2008-ban 15%, és azt követően 10%) – teljesít? belföldi társaságokat adómentességben részesíti az ilyen osztalékok tekintetében?”

A Bíróság el?tti eljárás

65 A két alapügy közötti összefüggés miatt, tekintve hogy mindkett? a 90/435 irányelv és a Szerződésekben foglalt alapvet? szabadságok értelmezésére vonatkozik, ezen ügyeket egyesíteni kell az ítélelhozatal céljából.

66 A dán kormány 2017. március 2-ji levelében az Európai Unió Bírósága alapokmánya 16. cikkének harmadik bekezdése alapján kérte, hogy ezeket az ügyeket a Bíróság nagytanácsa bírálja el. Ezen túlmenően az ezen ügyek, valamint a mai napon hozott N Luxembourg 1 és társai ítélet (C-115/16, C-118/16, C-119/16 és C-299/16) tárgyát képező C-115/16., C-118/16., C-119/16. és C-299/16. sz. ügyek (EU:C:2019:134) között fennálló hasonlóságokra tekintettel a dán kormány azt is javasolta, hogy a Bíróság az eljárási szabályzata 77. cikke alapján döntsön úgy, hogy mindezen ügyekben közös tárgyalást tart. A Bíróság helyt adott a dán kormány kérelmeinek.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

67 A nemzeti bíróság által elterjesztett kérdések három tárgykörre irányulnak. Az első tárgykör arra vonatkozik, hogy létezik-e olyan jogalap, amely lehetővé teszi egy tagállam számára, hogy joggal való visszaélés elkövetése miatt megtagadja a 90/435 irányelv 5. cikkében írt adómentesség igénybevételét egy olyan társaság számára, amely osztalékot fizet valamely másik tagállam olyan társaságnak, amelynek elbbitársaság a leányvállalata. Feltéve, hogy létezik ilyen jogalap, a kérdések által érintett második tárgykör az esetleges joggal való visszaélés tényállási elemeire és az erre vonatkozó bizonyítási módokra irányul. Végül azon kérdések tekintetében, amelyeket szintén arra az esetre terjesztettek el, ha a tagállam megtagadhatja egy ilyen társasággal szemben a 90/435 irányelv elnyeinek alkalmazását, a harmadik tárgykör az EUMSzerződés letelepedési szabadságra és szabad tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik annak érdekében, hogy a kérdést elterjesztő bíróság meg tudja vizsgálni, hogy a dán jogszabályok sértik-e ezen szabadságokat.

Az alapügyekben elterjesztett első, második és harmadik kérdésekről, valamint a negyedik kérdések a)–c) pontjáról

68 Először is az alapügyekben elterjesztett első, második és harmadik kérdésekkel, valamint a negyedik kérdések a)–c) pontjával a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében megengedett, csalás vagy a visszaélések elleni küzdelem feltételezi-e olyan nemzeti vagy egyezményes rendelkezés létezését, amely e cikk értelmében a visszaélések ellen irányul. Másodszor e bíróság azt kérdezi, hogy képezhet-e a 90/435 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének értelmében vett visszaélésellenes rendelkezést egy olyan megállapodás, amelyet az OECD adóztatási modellegyezménnyel összhangban szövegeztek, és amely tartalmazza a „haszonhúzó” fogalmát. Harmadszor e bíróság arra keresi a választ, hogy a „haszonhúzó” fogalma uniós jogi fogalom-e, és azt a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében szereplő „haszonhúzó” fogalmával egyez-e en kell-e érteni, és figyelembe lehet-e venni e rendelkezés értelmezése céljából az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezmény 10. cikkét. E bíróság különösen arra kérdez rá, hogy a „haszonhúzó” fogalmát tartalmazó rendelkezés tekinthet-e úgy, hogy az olyan jogalapot képez, amely lehetővé teszi a joggal való visszaélés elleni küzdelmet.

69 Mindenekelőtt az alapügyekben elterjesztett első kérdéseket kell megvizsgálni, amelyekkel a kérdést elterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a 90/435 irányelv alkalmazásának keretében a joggal való visszaélés elleni küzdelem céljából valamely tagállamnak egy ezen irányelvet átültető külön nemzeti rendelkezést kell-e elfogadnia, vagy pedig hivatkozhat a nemzeti vagy egyezményes visszaélésellenes elvekre vagy rendelkezésekre.

70 E tekintetben állandó ítélkezési gyakorlat, hogy az uniós jogban létezik egy olyan általános jogelv, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat (1999. március 9-ji Centros ítélet, C-212/97, EU:C:1999:126, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2006. február 21-ji Halifax és társai ítélet,

C?255/02, EU:C:2006:121, 68. pont; 2006. szeptember 12?i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C?196/04, EU:C:2006:544, 35. pont; 2017. november 22?i Cussens és társai ítélet, C?251/16, EU:C:2017:881, 27. pont; 2018. július 11?i Bizottság kontra Belgium ítélet, C?356/15, EU:C:2018:555, 99. pont).

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

72 Így ezen elvb?l az következik, hogy a tagállamnak meg kell tagadnia az uniós jogi rendelkezések alkalmazását, ha azokra nem e rendelkezések célkit?zéseinek megvalósítása érdekében hivatkoznak, hanem azért, hogy az uniós jog által biztosított el?nyben részesüljenek, noha az ezen el?ny igénybevételéhez szükséges feltételek csak formálisan teljesülnek.

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

74 Továbbá a joggal való visszaélés tilalmának elve alkalmazást nyer olyan különféle területeken, mint az áruk szabad mozgása (1985. január 10?i Association des Cköz?tts distributeurs Leclerc és Thouars Distribution ítélet, 229/83, EU:C:1985:1, 27. pont), a szolgáltatásnyújtás szabadsága (1993. február 3?i Veronica Omroep Organisatie ítélet, C?148/91, EU:C:1993:45, 13. pont), a szolgáltatásnyújtásra irányuló közbeszerzési szerz?dések (2014. december 11?i Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” és társai ítélet, C?113/13, EU:C:2014:2440, 62. pont), a letelepedés szabadsága (1999. március 9?i Centros ítélet, C?212/97, EU:C:1999:126, 24. pont), a társasági jog (2000. március 23?i Diamantis ítélet, C?373/97, EU:C:2000:150, 33. pont), a szociális biztonság (1996. május 2?i Paletta ítélet, C?206/94, EU:C:1996:182, 24. pont; 2018. február 6?i Altun és társai ítélet, C?359/16, EU:C:2018:63, 48. pont; 2018. július 11?i Bizottság kontra Belgium ítélet, C?356/15, EU:C:2018:555, 99. pont), a közlekedés (2006. április 6?i Agip Petroli ítélet, C?456/04, EU:C:2006:241, 19–25. pont), a szociálpolitika (2016. július 28?i Kratzer ítélet, C?423/15, EU:C:2016:604, 37–41. pont), a korlátozó intézkedések (2011. december 21?i Afrasiabi és társai ítélet, C?72/11, EU:C:2011:874, 62. pont) vagy még a hozzáadottérték?adó (h?a) (2006. február 21?i Halifax és társai ítélet, C?255/02, EU:C:2006:121, 74. pont).

75 Ez utóbbi terület kapcsán a Bíróság több alkalommal kimondta, hogy jöllehet az adócsalás, az adóelkerülés és az esetleges visszaélések elleni küzdelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) által elismert és támogatott cél, a visszaélés szerző magatartás tilalmának elve ugyanakkor az uniós jog olyan általános elvét képezi, amely attól függetlenül alkalmazandó, hogy azok a jogok vagy elnyök, amelyekkel visszaéltek, a Szerződésekben, valamely rendeletben vagy irányelvben alapulnak-e (lásd ebben az értelemben: 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 30. és 31. pont).

76 Ebből következik, hogy a visszaélés szerző magatartás tilalma általános elvét kell felhozni bárkivel szemben, ha az uniós jog egyes elnyöt biztosító szabályait oly módon érvényesíti, hogy az nincs összhangban e szabályok célkitűzéseivel. Így a Bíróság kimondta, hogy ezen elvre hivatkozni lehet egy adóalannyal szemben annak érdekében, hogy megtagadják vele szemben többek között a héamentességhez való jog által biztosított elnyöt, még akkor is, ha a nemzeti jog rendelkezései nem írnak el ilyen megtagadást (lásd ebben az értelemben: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 62. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 33. pont).

77 Bár a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése elírja, hogy ezen irányelv nem akadályozza azon nemzeti vagy egyezményes rendelkezések alkalmazását, amelyek a csalás vagy a visszaélés elkerüléséhez szükségesek, e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy kizárná a visszaélés szerző magatartást tiltó, a jelen ítélet 70–72. pontjában felidézett általános uniós jogi elv alkalmazását. Azok az ügyletek ugyanis, amelyekről a SKAT azt állítja, hogy kimerítik a joggal való visszaélést, az uniós jog hatálya alá tartoznak (lásd ebben az értelemben: 2010. december 22-i Weald Leasing ítélet, C-103/09, EU:C:2010:804, 42. pont), és esetleg az ezen irányelv által követett céllal összeegyeztethetetlennek bizonyulhatnak.

78 Amint a 90/435 irányelv első és harmadik preambulumbekkezdéséből kitűnik, ezen irányelv célja, hogy megkönnyítse a társaságok uniós szintű csoportosulását a verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetésével annak érdekében, hogy lehetővé váljék a vállalkozások számára a közös piac követelményeire való alkalmazkodás, termelékenységük növelése és nemzetközi szintű versenyképességük javítása.

79 Márpedig az olyan pénzügyi konstrukciók létrehozásának megengedése, amelyek kizárólagos célja az, hogy kihasználják a 90/435 irányelv alkalmazásából származó adóelnyöket, nem lenne összhangban az ilyen célkitűzésekkel, hanem éppen ellenkezőleg, aláásná a belső piac megfelelő működését azáltal, hogy torzítja a versenyfeltételeket. Amint azt lényegében a főtanácsnok a C-116/16. sz. ügyre vonatkozó indítványának 51. pontjában kifejtette, ugyanez érvényes még akkor is, ha a szóban forgó ügyletek nem kizárólag ilyen célra irányulnak, mivel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a visszaélés szerző magatartás tilalmának elve alkalmazandó az adójog területén, ha az adóelny megszerzése a szóban forgó ügyletek alapvető célja (lásd ebben az értelemben: 2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 45. pont; 2017. november 22-i Cussens és társai ítélet, C-251/16, EU:C:2017:881, 53. pont).

80 Végeredményben nem hozható fel a visszaélés szerző magatartás tilalma elvének alkalmazásával szemben az, hogy az adóalanyoknak joguk van ahhoz, hogy elnyöt húzzanak abból a versenyből, amelybe a tagállamok bocsátkoznak a jövedelemadó harmonizációjának hiánya miatt. E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 90/435 irányelv célja a közvetlen adók területén a verseny szempontjából semleges adószabályok bevezetésével a harmonizáció volt, és nem kívánta kizárni a tagállamok számára a csalások és visszaélések elleni küzdelmet szolgáló

megfelel? intézkedések meghozatalát.

81 E tekintetben, bár önmagában az, hogy valamely adóalany a számára legelőnyösebb adózási rendszert választja, nem alapozhatja meg a csalás vagy visszaélés általános vélelmét (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12?i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C?196/04, EU:C:2006:544, 50. pont; 2011. november 29?i National Grid Indus ítélet, C?371/10, EU:C:2011:785, 84. pont; 2016. november 24?i SECIL ítélet, C?464/14, EU:C:2016:896, 60. pont), az ilyen adóalanyt mégsem illetheti meg az uniós jogból ered? jog vagy el?ny, ha a szóban forgó ügylet gazdasági szempontból teljesen mesterséges és az érintett tagállam jogszabályainak megkerülésére irányul (lásd ebben az értelemben: 2006. szeptember 12?i Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C?196/04, EU:C:2006:544, 51. pont; 2013. november 7?i K ítélet, C?322/11, EU:C:2013:716, 61. pont; 2017. október 25?i Polbud – Wykonawstwo ítélet, C?106/16, EU:C:2017:804, 61–63. pont).

82 E tényez?kb?l következik, hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadniuk a 90/435 irányelvben foglalt jogok igénybevételét, ha azokra csalárd módon vagy visszaélésszer?en hivatkoznak.

83 Így tekintettel a visszaélésszer? magatartás tilalmának általános uniós jogi elvére, és annak szükségességére, hogy ezt az elvet tiszteletben kell tartani az uniós jog végrehajtása során, a visszaélés?ellenes nemzeti vagy egyezményes rendelkezések hiánya nem befolyásolja a nemzeti hatóságok azon kötelezettségét, hogy meg kell tagadniuk a 90/435 irányelvben foglalt, csalárd módon vagy visszaélésszer?en érvényesített jogok igénybevételét.

84 Az alapeljárás alperesei a különböz? tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/434/EGK tanácsi irányelvben (HL L 225., 1. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 142. o.) foglalt mentesség igénybevételére vonatkozó, 2007. július 5?i Kofoed ítéletre (C?321/05, EU:C:2007:408) hivatkoznak annak alátámasztása céljából, hogy a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése miatt az ezen irányelvben foglalt el?nyök igénybevételét az érintett tagállam csak abban az esetben tagadhatja meg, ha a nemzeti jogszabályok külön és konkrét jogalapot tartalmaznak e tekintetben.

85 Ez az érvelés azonban nem fogadható el.

86 A Bíróság a 2007. július 5?i Kofoed ítélet (C?321/05, EU:C:2007:408) 42. pontjában valóban emlékeztetett arra, hogy a jogbiztonság elvével ellentétes, hogy az irányelvek önmagukban kötelezettségeket keletkeztessenek a magánszemélyek számára, és így a tagállam közvetlenül ezekre hivatkozhasson a magánszemélyekkel szemben.

87 A Bíróság arra is emlékeztetett, hogy ez a megállapítás nem érinti azt a követelményt, amely valamely tagállam minden hatóságára vonatkozik, amikor a nemzeti jogot alkalmazzák, hogy azt a lehető legnagyobb mértékben az irányelvek szövegének és célkit?zéseinek alapulvételével kell értelmezniük az irányelvekben meghatározott eredmény elérése céljából, így az említett hatóságok hivatkozhatnak a magánszemélyekkel szemben a nemzeti jog összhangban álló értelmezésére (lásd ebben az értelemben: 2007. július 5?i Kofoed ítélet, C?321/05, EU:C:2007:408, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

88 E megfontolások alapján hívta fel a Bíróság a kérdést el?terjeszt? bíróságot annak vizsgálatára, hogy a dán jogban van-e olyan rendelkezés vagy általános elv, amelynek értelmében tilos a joggal való visszaélés, vagy más, az adócsalásra vagy adóelkerülésre vonatkozó általános rendelkezés, amelyet a 90/434 irányelv rendelkezésével összhangban lehetne értelmezni, és amely alapján lényegében a tagállam megtagadhatja az ezen irányelvben

szabályozott levonási jogot olyan ügylet esetében, amely alapvetően ilyen csalásra vagy elkerülésre irányul, majd javasolta ezután annak ellenőrzését, hogy az alapügyben adott esetben teljesülnek-e ezen belső rendelkezések alkalmazási feltételei (lásd ebben az értelemben: 2007. július 5-ii Kofoed ítélet, C-321/05, EU:C:2007:408, 46. és 47. pont).

89 Ugyanakkor, még ha megállapítást is nyerne az alapügyekben, hogy a nemzeti jogban nincsenek olyan szabályok, amelyeket a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésével összhangban lehet értelmezni, ebből – annak ellenére, amit a Bíróság a 2007. július 5-ii Kofoed ítéletben (C-321/05, EU:C:2007:408) kimondott – nem lehet azt a következtetést levonni, hogy a nemzeti hatóságok és bíróságok akadályozva lennének abban, hogy megtagadják az ezen irányelv 5. cikkében foglalt adómentességhez való jogból származó előnyt csalás vagy joggal való visszaélés esetén (lásd analógia útján: 2014. december 18-ii Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 54. pont).

90 Ilyen körülmények fennállása esetén ugyanis az adóalannyal szembeni megtagadás nem tartozik a jelen ítélet 86. pontjában hivatkozott esetkörbe, mivel az megfelel az uniós jog általános elvének, amely szerint senki nem alkalmazhatja csalárd módon vagy visszaélésszerűen az uniós jogi normákat (lásd analógia útján: 2014. december 18-ii Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. és 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

91 Így – amint a jelen ítélet 70. pontja felidézte –, mivel a visszaélésszerű vagy csalárd cselekmények nem alapozhatnak meg uniós jogrendben előírt jogot, egy olyan irányelvből eredő előny megtagadása, mint amilyen a 90/435 irányelv, nem jelenti azt, hogy ezen irányelv alapján az érintett magánszemélyt kötelezettséggel terhelik, hanem ez csak azon megállapítás egyszeri következménye, amely szerint a kívánt előny megszerzéséhez megkövetelt objektív feltételek, amelyeket e jog tekintetében az említett irányelv ír elő, csak formálisan teljesültek (lásd ebben az értelemben és analógia útján: 2014. december 18-ii Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet, C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 57. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

92 Ilyen körülmények között ezért a tagállamoknak meg kell tagadniuk a 90/435 irányelvből eredő előnyt a visszaélésszerű magatartások tilalmának általános elve alapján, amely szerint az uniós jog nem fedheti le a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartásait (lásd ebben az értelemben: 2018. július 11-ii Bizottság kontra Belgium ítélet, C-356/15, EU:C:2018:555, 99. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

93 Tekintettel a jelen ítélet 72. pontjában szereplő megállapításra, nem szükséges megválaszolni a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdéseket, amelyek lényegében arra irányulnak, hogy az olyan kétoldalú egyezmény, amely a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozik és a „haszonhúzó” fogalmára utal, képezheti-e a jogalapját a visszaélésszerű és csalárd magatartások elleni küzdelemnek a 90/435 irányelv keretében.

94 E feltételek mellett egyáltalán nem szükséges válaszolni a harmadik kérdésekre, valamint a negyedik kérdések a)–c) pontjára, amelyek a „haszonhúzó” ugyanezen fogalmának értelmezésére vonatkoznak, mivel azokat csupán arra az esetre tették fel, ha a második kérdésekre adott válasz igenlő.

95 Minderre tekintettel az első kérdésekre azt a választ kell adni, hogy azt az általános uniós jogi elvet, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélésszerűen vagy csalárd módon az uniós jogi normákat, úgy kell értelmezni, hogy visszaélésszerű és csalárd magatartás fennállása esetén a leányvállalat által az anyavállalata számára juttatott felosztott nyereség utáni forrásadóra vonatkozó, az említett irányelv 5. cikkében előírt adómentesség igénybevételét a

nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak az adóalannyal szemben meg kell tagadniuk még az ilyen megtagadást előíró nemzeti jogi vagy egyezményes rendelkezések hiányában is.

Az alapügyekben előterjesztett negyedik kérdések d) és e) pontjáról, valamint az ötödik és a nyolcadik kérdésekről

96 Az alapügyekben előterjesztett negyedik kérdések d) és e) pontjával, valamint az ötödik és a nyolcadik kérdésekkel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy melyek a joggal való visszaélés tényállási elemei, és hogyan lehet ezeket megállapítani. Ezzel összefüggésben a bíróság többek között azt veti fel, hogy valóban tekinthető-e úgy egy társaság, hogy ténylegesen osztalékot kapott a leányvállalatától, ha szerződésen vagy jogszabályon alapuló kötelezettsége, hogy ezt az osztalékot harmadik személy részére továbbjuttassa, vagy ha a ténybeli körülményekből az következik, hogy e társaság nem rendelkezik „teljes kör” jogosultsággal az osztalék „használatára és hasznainak szedésére” az 1977. évi OECD adóztatási modellegyezményhez fűzött, 2014-ben elfogadott kommentár értelmében. E bíróság arra is választ vár továbbá, hogy fennállhat-e joggal való visszaélés, ha az áteresztő társaságok által továbbított osztalékok haszonhúzója végeredményben egy olyan társaság, amelynek székhelye valamely harmadik államban található, amellyel az érintett tagállam adóegyezményt kötött. A nyolcadik kérdésekkel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében még azt tudakolja, hogy az a tagállam, amely megtagadja valamely más tagállam társaságával szemben az osztalékjogosult minőség elismerését, köteles-e azonosítani azt a társaságot, amelyet adott esetben haszonhúzónak tekint.

A joggal való visszaélés tényállási elemeiről és az ezekre vonatkozó bizonyítékokról

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

98 Így valamennyi tény vizsgálata alapján lehet megállapítani, hogy megvalósulnak-e a visszaélésszerű magatartás tényállási elemei, és különösen, hogy a gazdasági szereplők teljesen formális vagy mesterséges, minden gazdasági és kereskedelmi indokot nélkülöző ügyleteket valósítottak-e meg abból az alapvető célból, hogy jogosulatlan előnyhöz jussanak (lásd ebben az értelemben: 2013. június 20-ii Newey ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 47–49. pont; 2014. március 13-ii SICES és társai ítélet, C-155/13, EU:C:2014:145, 33. pont; 2016. április 14-ii Cervati és Malvi ítélet, C-131/14, EU:C:2016:255, 47. pont).

99 A Bíróságnak nem feladata, hogy értékelje az alapügybeli tényeket. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elbírálása során azonban a Bíróság adott esetben valószínűsítő körülményeket mutathat be a nemzeti bíróságnak abból a célból, hogy iránymutatást adjon számára az általa megítélendő tényállási helyzetek értékeléséhez. Az alapügyekben, még ha a valószínűsítő körülmények közül több meglepte joggal való visszaélésre engedne is következtetni, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a valószínűsítő körülmények objektívek és egybehangzóak-e, és hogy az alapügy alpereseinek volt-e lehetőségük ellenbizonyításra.

100 Mesterséges konstrukciónak tekinthető az olyan társaságcsoport, amelyet nem a gazdasági valóságot tükröző okokból hoztak létre, amelynek szerkezete teljesen formális, és amelynek f?

célja vagy egyik fő célja az alkalmazandó adójog tárgyával vagy céljával ellentétes adóelnyerés megszerzése. Ez a helyzet áll fenn különösen akkor, ha az osztalékok utáni adó megfizetését elkerülik egy áteresztő szervezetnek köszönhetően, amelyet a csoport szerkezetében az osztalékfizető társaság, és a csoport azon társasága közé illesztettek, amely az osztalékok haszonhúzója.

101 Így a 90/435 irányelv 5. cikkében előírt adómentesség jogosulatlan igénybevételét célzó konstrukció fennállását valószínűsítő körülménynek minősül az, hogy az említett osztalékokat teljes egészében vagy majdnem teljes egészében, és átvételük után nagyon rövid időn belül az a társaság, amely azokat kapta, továbbjuttatja olyan szervezeteknek, amelyek nem felelnek meg a 90/435 irányelv alkalmazási feltételeinek vagy azért, mert egyik tagállamban sem rendelkeznek székhellyel, vagy azért, mert nem az ezen irányelvben szereplő valamely társasági formában jöttek létre, vagy azért, mert nem alanyai az említett irányelv 2. cikkének c) pontjában felsorolt adók egyikének sem, vagy még azért, mert nem minősülnek „anyavállalatnak” és nem felelnek meg az ugyanezen irányelv 3. cikkében foglalt feltételeknek.

102 Márpedig nem felelnek meg a 90/435 irányelv alkalmazási feltételeinek az olyan, Unión kívüli adóilletőségű szervezetek, mint amilyenek – úgy tűnik – a C-117/16. sz. ügyben szereplő társaságok vagy a C-116/16. sz. ügyben szereplő befektetési alapok. Ezekben az ügyekben, ha az osztalékokat a dán kifizető társaság közvetlenül fizette volna azon szervezeteknek, amelyek az adóügyi minisztérium szerint ezen osztalékok haszonhúzóai voltak, a Dán Királyság jogosult lett volna beszédni a forrásadót.

103 Hasonlóképpen, egy konstrukció mesterséges jellegét erősítheti az a körülmény, hogy az érintett társaságcsoport szerkezete úgy van kialakítva, hogy az a társaság, amely a kifizető társaság által fizetett osztalékokat kapja, maga is köteles ezen osztalékokat továbbjuttatni egy olyan harmadik társaság részére, amely nem felel meg a 90/435 irányelv alkalmazási feltételeinek, ami azzal a következménnyel jár, hogy csak jelentéktelen adóköteles nyereséget ér el, ha áteresztő társaságként jár el abból a célból, hogy lehetővé tegye a kifizető társaságból a pénzáramlást azon szervezet felé, amely a kifizetett összegek haszonhúzója.

104 Az a körülmény, hogy egy társaság áteresztő társaságként tevékenykedik, megállapítást nyerhet, ha egyetlen tevékenysége abban merül ki, hogy osztalékokat fogad és azokat továbbítja a haszonhúzó vagy más áteresztő társaságok részére. E tekintetben a tényleges gazdasági tevékenység hiányára a szóban forgó gazdasági tevékenységet jellemző sajátosságok alapulvételével az összes releváns tényező elemzéséből kell következtetni, amelyek különösen a társaság irányítására, mérlegbeszámolójára, a költségeinek szerkezetére és a ténylegesen felmerült költségekre, az általa alkalmazott személyzetre, valamint a rendelkezésére álló helyiségekre és berendezésekre vonatkoznak.

105 Szintén mesterséges konstrukcióra utaló körülményeket képezhetnek a szóban forgó pénzügyi ügyletekben részt vevő társaságok között létező különböző szerződések, amelyek lehetővé teszik a csoporton belüli pénzáramlásokat, az ügyletek finanszírozási módjai, a közbeszű társaságok saját tőkéjének értékelése, valamint az áteresztő társaságok azon jogosultságának hiánya, hogy gazdaságilag rendelkezzenek a kapott osztalékok felett. E tekintetben ilyen valószínűsítő körülményt képezhet nemcsak az osztalékban részesülő anyavállalat szerződésszerű vagy jogszabályon alapuló kötelezettsége, hogy egy harmadik személy részére tovább kell juttatnia az osztalékot, hanem az is, ha e társaság – amint a kérdést előterjesztő bíróság említi – nem rendelkezik „teljes körű” jogosultsággal az osztalék használatára és hasznainak szedésére.

106 Ezen túlmenően az ilyen valószínűsítő körülményeket erősítheti az, hogy időben egybeesik vagy közel esik egymáshoz egyfelől jelentős új adójogszabályok – mint például az alapügyekben szereplő dán jogszabályok vagy a jelen ítélet 51. pontjában említett egyesült államokbeli

jogszabályok – hatálybalépése, másfelől pedig ugyanazon csoporton belül összetett pénzügyi műveletek bevezetése és kölcsönök nyújtása.

107 A kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra is választ vár, hogy fennállhat-e joggal való visszaélés, ha az áteresztő társaságok által továbbított osztalékok haszonhúzója végeredményben egy olyan társaság, amelynek székhelye valamely harmadik államban található, amellyel a forrás szerinti tagállam olyan adóegyezményt kötött, amelynek értelmében az osztalék nem lett volna adóztatható, ha azt közvetlenül fizették volna annak a társaságnak, amelynek székhelye e harmadik államban található.

108 E tekintetben a csoport szerkezetének vizsgálata során nem bír jelentéssel, hogy az áteresztő társaság által fizetett osztalékok egyes haszonhúzóinak adóilletése olyan harmadik államban van, amely a forrás szerinti tagállammal a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött. Meg kell ugyanis állapítani, hogy egy ilyen egyezmény megléte önmagában nem zárja ki a joggal való visszaélést. Ezért egy ilyen jellegű egyezmény nem kérdőjelezheti meg a joggal való visszaélés fennállását, amely szabályszerűen nyert megállapítást azon tények összessége alapján, amelyek alátámasztják, hogy a gazdasági szereplők teljesen formális vagy mesterséges, minden gazdasági és kereskedelmi indokot nélkülöző ügyleteket valósítottak meg abból az alapvető célból, hogy jogosulatlanul részesüljenek a 90/435 irányelv 5. cikkében előírt forrásadómentességben.

109 Hozzá kell tenni, hogy amikor az adózásnak a gazdasági valóságnak megfelelően kell történnie, egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény megléte nem alkalmas azon kifizetés valódiságának bizonyítására, amelyet olyan harmadik államban illetéssel rendelkező kedvezményezettek számára teljesítettek, amellyel ezen egyezményt megkötötték. Ha az osztalékfizető társaság egy ilyen egyezmény előnyeit kívánja igénybe venni, jogában áll, hogy ezen osztalékokat közvetlenül azon szervezeteknek fizesse, amelyeknek adóilletése abban az államban van, amely a forrásállammal a kettős adóztatás elkerüléséről egyezményt kötött.

110 Mindemellett egyáltalán nem zárható ki, hogy olyan helyzetben, ha az osztalékok adómentesek lennének a harmadik államban székhellyel rendelkező társaság részére történő közvetlen kifizetés esetében, a csoportszerkezet célja távol áll a joggal való visszaéléstől. Ilyen esetben nem róható fel a csoportnak, hogy az említett társaság részére történő közvetlen osztalékfizetés helyett ilyen szerkezet mellett döntött.

111 Ezenkívül, ha az osztalékok haszonhúzójának adóilletése harmadik államban található, a 90/435 irányelv 5. cikkében előírt adómentesség megtagadása egyáltalán nem függ a csalás vagy a joggal való visszaélés megállapításától.

112 Ezen irányelv azt célozza ugyanis, amint a harmadik preambulumbeközléséből kitűnik, 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 uniós szintű csoportosulását (2017. március 8-ai Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így az említett irányelv célja, amint a jelen ítélet 78. pontja hangsúlyozza, a valamely tagállamban székhellyel rendelkező társaság nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása, mivel ezen irányelv 1. cikkéből következik, hogy az kizárólag valamely tagállam társaságai által a más tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalatoktól kapott osztalékokra vonatkozik (lásd ebben az értelemben: 2009. június 4-ai KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer végzés, C-439/07 és C-499/07, EU:C:2009:339, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

113 A 90/435 irányelv mechanizmusai – különösen az 5. cikk – ennél fogva olyan helyzeteket céloznak, amelyekben e mechanizmusok alkalmazása nélkül az adóztatási joghatóság tagállamok általi gyakorlása ahhoz vezethetne, hogy a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereséget kétféle adóztatás sújtja (2017. március 8-ai Wereldhave Belgium és társai ítélet, C-448/15, EU:C:2017:180, 39. pont). Ezek a mechanizmusok azonban nem alkalmazandók abban az esetben, ha az osztalék haszonhúzója az Unión kívül rendelkezik adóilletésséggel, mivel ilyen esetben az említett osztalékok forrásadó alóli mentesítése abban a tagállamban, amelyből azokat kifizetik, esetleg azt eredményezhetné, hogy ezen osztalékokat nem adóztatnák hatékonyan az Unióban.

114 Minderre tekintettel az alapügyekben előterjesztett negyedik kérdések d) és e) pontjára azt a választ kell adni, hogy a visszaélés szerinti magatartás bizonyításához egyrészt objektív körülmények együttese szükséges, amelyből az következik, hogy az uniós szabályozás által előírt feltételek formális tiszteletben tartása ellenére nem valósul meg e szabályozás célja, másrészt pedig egy szubjektív elem szükséges, amely azon szándékban áll, hogy az uniós szabályozáson alapuló előnyt az annak megszerzéséhez szükséges feltételek mesterséges módon való megteremtése útján szerezzék meg. Több valószínűsítő körülmény együttes fennállása joggal való visszaélésre engedhet következtetni, feltéve hogy e valószínűsítő körülmények objektívek és egybehangzók. Ilyen valószínűsítő körülményt képezhet többek között a gazdasági indokot nélkülöző áteresztő társaságok megléte, valamint a társasági csoportszerkezet, a pénzügyi konstrukció és a kölcsönök teljesen formális jellege.

A joggal való visszaéléssel kapcsolatos bizonyítási teherrel

115 Meg kell állapítani, hogy a 90/435 irányelv nem tartalmaz a joggal való visszaélés fennállásával kapcsolatos bizonyítási teherre vonatkozó rendelkezéseket.

116 Ugyanakkor, amint azt a dán és a német kormány előadja, a szabály szerint az osztalékok után a 90/435 irányelv 5. cikkében foglalt forrásadómentességet igénybe venni kívánó társaságok azok, amelyeknek bizonyítaniuk kell, hogy az ezen irányelvben megállapított feltételeket teljesítik. Semmi nem gátolja meg ugyanis az érintett adóhatóságokat abban, hogy az adóalanytól olyan bizonyítékokat kérjenek, amelyeket szükségesnek ítélnék az érintett adókra és illetékekre vonatkozó konkrét bizonyításhoz, és adott esetben megtagadják a kért mentességet, ha nem nyújtja be e bizonyítékokat (2013. február 28-ai Petersen és Petersen ítélet, C-544/11, EU:C:2013:124, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

117 Ezzel szemben abban az esetben, ha a forrás szerinti tagállam adóhatósága kívánja valamely visszaélés szerinti magatartás fennállásán alapuló indokkal megtagadni a 90/435 irányelv 5. cikkében foglalt adómentességet egy olyan társasággal szemben, amely osztalékot fizetett egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaság részére, e hatóságra hárul annak bizonyítása, hogy megvalósulnak e visszaélés szerinti magatartás tényállási elemei, figyelembe véve valamennyi releváns tényezőt, különösen azt a tényt, hogy az a társaság, amelynek az osztalékot kifizették, annak nem haszonhúzója.

118 E tekintetben az ilyen hatóságnak nem az a feladata, hogy azonosítsa ezen osztalék haszonhúzóját, hanem hogy alátámassza azt, hogy az állítólagos haszonhúzó csak egy áteresztő társaság, amelyen keresztül joggal való visszaélést követtek el. Az ehhez hasonló azonosítás ugyanis lehetetlennek bizonyulhat, különösen azért, mert a potenciális haszonhúzók nem ismertek. A nemzeti adóhatóság, tekintettel egyes pénzügyi konstrukciók összetettségére, és azon eshetőségre, hogy a konstrukciókban részt vevő közben lévő társaságok Unión kívüli illetésségek, nem rendelkezik feltétlenül azokkal az információkkal, amelyek lehetővé teszik számára e haszonhúzók azonosítását. Márpedig e hatóságtól nem lehet megkövetelni, hogy hozzon fel olyan

bizonyítékokat, amelyek szolgáltatása számára lehetetlen.

119 Egyébként pedig, még ha a potenciális haszonhúzó ismertek is, nem feltétlenül bizonyos, hogy közülük melyek vagy melyek lesznek a tényleges haszonhúzó. Így a jelen esetben a C?117/16. sz. ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság jelzi, hogy bár az Y Cyprus anyavállalata az Y Bermuda, amely bermudai székhely?, az utóbbi anyavállalata az Y USA, amelynek székhelye az Egyesült Államokban található. Márpedig abban az esetben, ha a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy ítélné meg, hogy nem az Y Cyprus az osztalék haszonhúzója, az osztalék forrása szerinti tagállam adóhatóságai és bíróságai számára minden valószínűség szerint lehetetlen lenne megállapítani, hogy a két anyavállalat közül melyik vagy melyik lesz ezen osztalék haszonhúzója. Így különösen, akár arra is sor kerülhet, hogy ezen osztalék kifizetésér?l az átereszt? társaságra vonatkozó adóhatósági megállapításokat követ?en hoznak határozatot.

120 Következésképpen az alapügyekben el?terjesztett nyolcadik kérdésekre azt a választ kell adni, hogy valamely nemzeti hatóságnak, ahhoz hogy megtagadja egy társasággal szemben az osztalék?haszonhúzó min?ség elismerését vagy megállapítsa a joggal való visszaélés fennállását, nem kell azon szervezetet vagy szervezeteket azonosítania, amelyeket ezen osztalék haszonhúzóinak tekint.

Az alapügyekben el?terjesztett hatodik, hetedik, kilencedik és tizedik kérdésekr?l

121 Az alapügyekben el?terjesztett hatodik, hetedik, kilencedik és tizedik kérdéseivel a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e tekinteni, hogy a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező társaságnak fizetett osztalékokra vonatkozó, a 90/435 irányelv 5. cikkében szerepl? forrásadó?mentességi rendszer nem alkalmazandó, ha az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikket vagy az EUMSZ 63. cikket akként kell értelmezni, hogy azokkal különböz? szempontok mentén ellentétes az els? tagállam ezen osztalékok adóztatására vonatkozó olyan szabályozása, amely az alapügyben szerepel.

122 E tekintetben el?ször is meg kell jegyezni, hogy ezek a kérdések azon az el?feltevésen alapulnak, miszerint e mentességi rendszer alkalmazhatatlansága a 90/435 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapításából következik. Márpedig ilyen esetekben a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság – a jelen ítélet 70. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatra tekintettel – nem támaszthat igényt az EUM?Szerz?dés által biztosított szabadságok érvényesítésére annak érdekében, hogy vitassa a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező társaság részére fizetett osztalékok adóztatására vonatkozó nemzeti szabályozást.

123 Következésképpen az alapügyekben el?terjesztett hatodik, hetedik, kilencedik és tizedik kérdésekre azt a választ kell adni, hogy olyan helyzetben, amikor a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező társaságnak fizetett osztalékokra vonatkozó, a 90/435 irányelvben szerepl? forrásadó?mentességi rendszer nem alkalmazandó az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapítása miatt, nem lehet hivatkozni az EUM?Szerz?dés által biztosított szabadságok alkalmazására annak érdekében, hogy vitassák az els? tagállam ezen osztalékok adóztatására vonatkozó szabályozását.

A költségekr?l

124 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek

költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

- 1) **A Bíróság a C-116/16. és C-117/16. sz. ügyeket ítélelhozatal céljából egyesíti.**
- 2) **Azt az általános uniós jogi elvet, amely szerint a jogalanyok nem alkalmazhatják visszaélés szer?en vagy csalárd módon az uniós jogi normákat, úgy kell értelmezni, hogy visszaélés szer? és csalárd magatartás fennállása esetén a leányvállalat által az anyavállalata számára juttatott felosztott nyereség utáni forrásadóra vonatkozó, a 2003. december 22-?i 2003/123/EK irányelvvel módosított, a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23-?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 5. cikkében el?írt adómentesség igénybevételét a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak az adóalannyal szemben meg kell tagadniuk még az ilyen megtagadást el?író nemzeti jogi vagy egyezményes rendelkezések hiányában is.**
- 3) **A visszaélés szer? magatartás bizonyításához egyrészt objektív körülmények együttese szükséges, amelyb?l az következik, hogy az uniós szabályozás által el?írt feltételek formális tiszteletben tartása ellenére nem valósul meg e szabályozás célja, másrészt pedig egy szubjektív elem szükséges, amely azon szándékban áll, hogy az uniós szabályozáson alapuló el?nyt az annak megszerzéséhez szükséges feltételek mesterséges módon való megteremtése útján szerezzék meg. Több valószínűsít? körülmény együttes fennállása joggal való visszaélésre engedhet következtetni, feltéve hogy e valószínűsít? körülmények objektívek és egybehangzók. Ilyen valószínűsít? körülményt képezhet többek között a gazdasági indokot nélkülöz? átereszt? társaságok megléte, valamint a társasági csoportszerkezet, a pénzügyi konstrukció és a kölcsönök teljesen formális jellege.**
- 4) **Valamely nemzeti hatóságnak, ahhoz hogy megtagadja egy társasággal szemben az osztalék?haszonhúzó min?ség elismerését vagy megállapítsa a joggal való visszaélés fennállását, nem kell azon szervezetet vagy szervezeteket azonosítania, amelyeket ezen osztalék haszonhúzóinak tekint.**
- 5) **Olyan helyzetben, amikor a valamely tagállamban illet?séggel rendelkező társaság által a valamely másik tagállamban illet?séggel rendelkező társaságnak fizetett osztalékokra vonatkozó, a 2003/123 irányelvvel módosított 90/435 irányelvben szerepl? forrásadó?mentességi rendszer nem alkalmazandó az ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében vett csalás vagy visszaélés fennállásának megállapítása miatt, nem lehet hivatkozni az EUM?Szerződés által biztosított szabadságok alkalmazására annak érdekében, hogy vitassák az els? tagállam ezen osztalékok adóztatására vonatkozó szabályozását.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.