

C-228/24. sz. ügy**Előzetes döntéshozatal iránti kérelem****A benyújtás napja:**

2024. március 26.

A kérdést előterjesztő bíróság:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litvánia)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2024. február 20.

Felperes:

„Nordcurrent group” UAB

Alperes:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(a Litván Köztársaság kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró
bizottság)

HATÁROZAT
**A „NORDCURRENT GROUP” UAB 2023. DECEMBER 13-I PANASZA
ALAPJÁN**

[omissis]

A Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėshez (a Litván Köztársaság Kormánya mellett működő, adójogi jogvitákban eljáró bizottság; a továbbiakban: adójogi jogvitákban eljáró bizottság) [omissis] [az adójogi jogvitákban eljáró bizottság összetétele] megvizsgálta a Nordcurrent group zártkörűen működő részvénytársaság (a továbbiakban: Nordcurrent vagy felperes) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (a Litván Köztársaság Pénzügyminisztériuma mellett működő nemzeti adóhatóság[, a továbbiakban: hatóság]) 2023. november 22-i 69-93. sz. határozatával (a

továbbiakban: megtámadott határozat) szembeni 2023. december 13-i panaszát. A felperes képviselői [omissis] [a felperes és a hatóság képviselőinek neve] távolról részt vettek az adójogi jogvitákban eljáró bizottság 2024. január 9-i ülésén.

Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság a következőket állapítja meg:

[omissis] [a kérelemnek az EUMSZ 267. cikk alapján a Bíróság elé terjesztéséhez való jog] 2010. október 21-i Nidera Handelscompagnie ítéletében (C-385/09[, EU:C:2010:627]) a Bíróság azt a következtetést vonta le, hogy az adójogi jogvitákban eljáró bizottság az EK 234. cikk értelmében (és így az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke értelmében) bíróságnak minősül.

Jogalap

Az uniós jog

- 1 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 288. cikk[ének harmadik bekezdése] szerint az irányelv az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező, azonban a forma és az eszközök megválasztását a nemzeti hatóságokra hagyja.
- 2 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU irányelvnek¹ (a továbbiakban: 2011/96 irányelv) az a célja, hogy a leányvállalatok által anyavállalataik számára kifizetett osztalékokat és más nyereségfelosztásokat mentesítse a forrásadók alól, és kiküszöbölje e jövedelmeknek az anyavállalat szintjén történő kettős adóztatását [(3) preambulumbekkezdés]).
- 3 A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 2011/96/EU irányelv módosításáról szóló, 2015. január 27-i (EU) 2015/121 tanácsi irányelv (a továbbiakban: 2015/121 irányelv) [(6), (7) és (8) preambulumbekkezdése] értelmében:

„(6) Az adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályokat arányosan, és kizárólag a nem valódi, azaz nem valós gazdasági tartalmat tükröző jogügyletek vagy jogügylet-sorozatok megakadályozása céljából szabad alkalmazni.

(7) Ezért annak vizsgálatakor, hogy egy jogügylet vagy jogügylet-sorozat visszaélésszerű-e, a tagállami adóhatóságoknak minden tényt és körülményt objektív módon értékelniük kell.

(8) Míg a tagállamoknak az adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályt alkalmazniuk kell az olyan jogügyletek megakadályozása érdekében, amelyek teljes egészükben nem valódiak, előfordulhatnak olyan esetek is, amikor ez a

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-20150217>.

jogügyletnek csak egyes különálló szakaszairól vagy részeiről állítható. A tagállamoknak lehetőséget kell kapniuk arra, hogy az adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályt e különálló szakaszok vagy részek megakadályozása érdekében is alkalmazzák, a jogügylet többi, valódi szakaszának vagy részének érintetlenül hagyása mellett. Ez maximalizálná az adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabály hatékonyságát, de egyúttal biztosítaná az arányosságát is. Az »amilyen mértékben« kifejezést alkalmazó megközelítés olyan esetekben bizonyulhat hatékonynak, amikor az érintett jogi személyek valóságosak, azonban például az a társasági részesedés, amelyek alapján a nyereség-felosztás történik, ténylegesen egyetlen, tagállamban letelepedett adózóhoz sem köthető, azaz például, ha a jogügylettel annak jogi formája szerint átruházzák a társasági részesedés tulajdonjogát, a jogügylet jellemzői viszont nem tükrözik valós gazdasági tartalmat.”

- 4 A [2015/121 irányelvvel módosított] 2011/96 irányelv 1. cikkének (2) és (3) bekezdése (a továbbiakban: a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabálya) a következőképpen rendelkezik:

„(2) A tagállamok nem biztosíthatnak az ezen irányelvből fakadó előnyöket olyan jogügylet vagy jogügylet-sorozat vonatkozásában, amelynek fő célja vagy egyik fő célja az ezen irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése, és amely így az összes tény és körülmény mérlegelése alapján nem valódi.

Egy jogügylet több lépésből vagy részből is állhat.

(3) A (2) bekezdés alkalmazásában egy jogügyletet vagy jogügylet-sorozatot olyan mértékben kell nem valódinak tekinteni, amilyen mértékben nem valós gazdasági tartalmat tükröző, tényleges kereskedelmi okokból jött létre.”

- 5 A [2015/121 irányelvvel módosított] 2011/96 irányelv [(4)–(6) preambulumbekkezdése] értelmében: „(4) Szükség lehet arra, hogy a különböző tagállamok társaságai egymással csoportokat hozzanak létre annak érdekében, hogy az Unión belül a belső piac mintájára megteremtsék a feltételeket, és ilyen módon biztosítsák az ilyen belső piac hatékony működését. Nem kellene, hogy az ilyen műveleteket főként a tagállamok adóügyi rendelkezéseiből származó korlátozások, hátrányok vagy torzulások akadályozzák. A különböző tagállamok társaságainak az egymással létrehozott ilyen csoportjai tekintetében ezért szükséges olyan adószabályokról rendelkezni, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a belső piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szintű versenyképességük javítását.

(5) Az ilyen csoportosulás az anya- és leányvállalatokból álló csoportok kialakulását eredményezheti.

(6) [...] Szükség volt e hátrány kiküszöbölésére egy közös rendszer bevezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a társaságok uniós szintű csoportosulását.”

- 6 A [2015/121 irányelvvel módosított] 2011/96 irányelv 1. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza:

a) valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik;

[...]

[(4) Ez az irányelv nem zárja ki az adókijátszás, az adócsalás vagy az adóvisszaélések megakadályozásához szükséges tagállami vagy megállapodáson alapuló rendelkezések alkalmazását.]”

- 7 A [2015/121 irányelvvel módosított] 2011/96 irányelv 6. cikke a következőképpen rendelkezik: „Egy anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap egy leányvállalattól.”

A nemzeti jog

- 8 A Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (a Litván Köztársaság társasági adóról szóló törvénye, a továbbiakban: a társasági adóról szóló törvény) 35. cikkének 1. bekezdése értelmében a valamely litván szervezet által külföldi szervezetek részvényeivel, azokban fennálló tőkerészesedésekkel vagy azokon fennálló egyéb jogokkal való rendelkezés, illetve a valamely állandó telephely által neki betudható külföldi szervezetek részvényeivel, azokban fennálló tőkerészesedésekkel vagy azokon fennálló egyéb jogokkal való rendelkezés alapján kapott osztalékot 15 százalékos mértékű társasági adó terheli az említett cikk 2. és 3. bekezdésében meghatározott esetek kivételével.
- 9 A társasági adóról szóló törvény 35. cikkének 2. bekezdése értelmében: „A valamely litván szervezet által külföldi szervezetek részvényeivel, azokban fennálló tőkerészesedésekkel vagy azokon fennálló egyéb jogokkal való rendelkezés, illetve a valamely állandó telephely által neki betudható külföldi szervezetek részvényeivel, azokban fennálló tőkerészesedésekkel vagy azokon fennálló egyéb jogokkal való rendelkezés alapján kapott osztalék nem adóköteles, ha az ilyen külföldi szervezeteket az Európai Gazdasági Térség valamely tagállamában alapították vagy hozták létre egyéb módon, és azok nyeresége társasági adó vagy a társasági adóval egyenértékű adó hatálya alá tartozik.”
- 10 A társasági adóról szóló törvény 32. cikkének 6. bekezdése értelmében: „A jelen fejezet [...] 35. cikke 2. és 3. bekezdésének az osztalékok adómentességére vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók olyan jogügylet vagy jogügyletsorozat vonatkozásában, amelynek fő célja vagy egyik fő célja a

különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2011. november 30-i 2011/96/EU tanácsi irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése, és amely így az összes tény és körülmény mérlegelése alapján nem valódi. Egy jogügylet több lépésből vagy részből is állhat. Egy jogügyletet vagy jogügyletsorozatot olyan mértékben kell nem valódinak tekinteni, amilyen mértékben nem valós gazdasági tartalmat tükröző, tényleges kereskedelmi okokból jött létre.”

Az alapügy tényállása és a felek érvei

- 11 A hatóság adóellenőrzést végzett a Nordcurrentnél, és a 2023. május 23-i [omissis] ellenőrzési jelentésben arra a következtetésre jutott, hogy a Nordcurrentnek társasági adót kellett volna számítania a 2018–2019. évre a Nordcurrent Ltd-től, az Egyesült Királyságban alapított leányvállalatától (a továbbiakban: leányvállalat) beszámítás útján kapott 3 205 211,53 euró összegű osztalék után, miután megállapította, hogy a vizsgált időszakban a leányvállalat egy nem valódi és nem tényleges kereskedelmi okokból létrejött jogügylet jellegével bírt. A hatóság szerint a Nordcurrent adóelőnyhöz jutott azáltal, hogy osztalékot kapott a leányvállalattól, amely jogügyletként jellemezhető, azaz megsértette a társasági adóról szóló törvény 35. cikkének 2. bekezdését, és az említett cikkben biztosított adómentesség (az adóelőny) révén elkerülte a kapott osztalékot terhelő társasági adó megfizetését. Ezenkívül megállapítást nyert, hogy a Nordcurrent indokolatlanul csökkentette a 2018–2019. évi adóköteles nyereségét azáltal, hogy a Nordcurrent játékaik forgalmazásáért az egyesült királyságbeli leányvállalatnak fizetett 728 762,81 euró összegű jutalékot megengedett levonásnak minősítette. Ennek eredményeként a Nordcurrentet 586 722 euró összegű társasági adó, e társasági adó után 222 028,08 euró összegű késedelmi kamat és 176 017 euró összegű társaságiadó-bírság megfizetésére kötelezték.
- 12 A hatóság megjegyezte, hogy bár a Nordcurrent által a leányvállalattól kapott osztalék formálisan megfelelt az osztalékokra vonatkozó adómentesség feltételeinek, a Nordcurrent ténylegesen olyan jogügylet alapján kapott osztalékot, amelynek fennállását a következő lényeges elemek bizonyítják:
- A vizsgált időszakban (2018–2019) a leányvállalat nem rendelkezett olyan emberi erőforrásokkal (a vezető tisztségviselő kivételével, aki az említett társaságon kívül hét másik társaságot is irányított), amelyek szükségesek lettek volna a játékok nagy mennyiségére, a letöltések nagy számára (például a Google Play Store szerint az egyik játékot több mint 100 milliószor, egy másik játékot pedig több mint 10 milliószor töltötték le) és a használt engedélyezett értékesítési csatornák számára (a felperes 45 játékát 13 engedélyezett értékesítési csatornán keresztül forgalmazták a leányvállalat neve alatt) tekintettel.
 - A vizsgált időszakban (2018–2019) a leányvállalat nem folytatott valós gazdasági tevékenységet az Egyesült Királyságban, mert nem rendelkezett telephellyel (a társaság bejegyzett címére jelentős számú, mégpedig 97 110

társaság volt bejegyezve, a címet pedig az Egyesült Királyság címspecifikus cégbejegyzési szolgálata bocsátotta rendelkezésre), és nem álltak rendelkezésre adatok a társaság olyan ingatlanvagyonáról és egyéb tárgyi eszközeiről, weboldalairól vagy e-mail címeiről, amelyeket tevékenység folytatásához használtak volna.

– A játékok nagy számára, az ügyfelek számára, a használt értékesítési csatornák számára és az értékesítések nagy mennyiségére tekintettel nyilvánvaló volt a hatóság számára, hogy az ilyen tevékenységek tényleges folytatása jelentős emberi erőforrásokat is igényel, mint például pénzügyi személyzetet, adatelemzőket és egyéb magasan képzett, speciális ismeretekkel rendelkező személyzetet – többek között információtechnológiai szakembereket –, valamint a szükséges anyagi erőforrásokat, mint például helyiségeket, számítógépes hardvereket, szoftvereket stb., amelyek nem álltak a leányvállalat rendelkezésére. Ennek megfelelően megállapítást nyert, hogy a vizsgált időszakban a leányvállalat emberi és egyéb erőforrások hiányában nem folytatta ténylegesen a tevékenységét, és hogy a játékok fejlesztésével és forgalmazásával kapcsolatos tevékenységeket a Nordcurrent munkavállalói végezték, akik hozzáféréssel rendelkeztek a hirdetési és a játékforgalmazási platformokhoz.

– A vizsgált időszakban a Nordcurrent rendelkezett az általa fejlesztett és frissített, a leányvállalat neve alatt forgalmazott játékok tulajdonjogával.

A jogügylet fennállásának megállapítása emellett az Egyesült Királyság adóhatóságától (a leányvállalat emberi és anyagi erőforrásaira vonatkozóan) kapott információkon alapult.

- 13 A Nordcurrent nem értett egyet a hatóság megállapításaival, és adójogi jogvitát kezdeményezett egy panasznak az adójogi jogvitákban eljáró bizottsághoz történő benyújtása útján. 2023. október 2-i [omissis] határozatával az adójogi jogvitákban eljáró bizottság arra kötelezte a hatóságot, hogy újból vizsgálja meg a Nordcurrent ellenőrzési jelentéssel kapcsolatos észrevételeit, és hozzon új határozatot. A felperes panaszának újbóli vizsgálatát követően a hatóság a megtámadott határozattal helybenhagyta a hatóság ellenőrzési jelentésében tett megállapításokat és kiszámított összegeket. A Nordcurrent nem értett egyet a hatóság határozatával, és panaszt nyújtott be az adójogi jogvitákban eljáró bizottsághoz.
- 14 Az ügyben megállapított tények azt mutatják, hogy a Nordcurrent tevékenységei az alapítása óta alkalmi számítógépes játékok fejlesztésével és ezt követő forgalmazásával kapcsolatosak (link a felperes honlapjára: <https://www.nordcurrent.com>). A Nordcurrent Ltd-t 2009. május 1-jén alapította az Egyesült Királyságban két belföldi illetőségű személy mint a Nordcurrent vállalatcsoport eredeti alapítói és végső többségi részvényesei. 2011-ben az üzleti egységek egyetlen, számítógépes játékok fejlesztésével és forgalmazásával foglalkozó vállalatcsoportba történő tömörítése érdekében a Nordcurrent Ltd részvényeit a felperesre ruházták át, és így a teljes vállalatcsoport Nordcurrent néven kezdett működni. A Nordcurrent 2019. december 20-ig a leányvállalat

részvényeinek 100%-ával rendelkezett, ezt követően pedig a részvényeket az egyik eredeti belföldi illetőségű részvényesre ruházták át. A leányvállalat felszámolására irányuló eljárás 2021. január 5-én zárult le.

- 15 A Nordcurrent állítása szerint a tevékenységének megkezdésekor világszerte és minden platform tekintetében a leányvállalat volt a Nordcurrent vállalatcsoport, valamint más független játékfejlesztők által fejlesztett összes játék forgalmazója. 2017-ben a leányvállalat egyes forgalmazási feladatait a Nordcurrentnek adták át, azaz a Google platformmal való összehangolást követően a játékokat átadták a Nordcurrent fiókján keresztül történő forgalmazásra; 2018-ban az üzleti modell megváltozott, és a játékfejlesztés, e fejlesztés finanszírozása, valamint a hirdetés során felmerülő veszteségek kockázata a leányvállalattól a Nordcurrenthez került, 2018-tól pedig a Nordcurrent lett a játékokon fennálló összes jog jogosultja, míg a leányvállalat csupán forgalmazó maradt; amíg a Nordcurrentnek nem sikerült közvetlen megállapodásokat kötnie az Apple-lel és a többi számítógépesjáték-forgalmazási platformmal, a leányvállalat közvetítőként járt el (a leányvállalat közvetítőként járt el a Nordcurrent és a játékforgalmazási platformok között, valamint a Nordcurrent és a játék hirdetői között, aminek fejében jutalékot kapott); 2019 végétől a játékok forgalmazásával és a hirdetésvásárlással kapcsolatos feladatokat már nem a leányvállalaton keresztül végezték, és a leányvállalat felszámolásáról döntöttek. Egy 2018. december 1-jei szerződés rendelkezései alapján a felperes, miután megkapta a leányvállalattól az értékesítésekre, a felmerült hirdetési költségekre és a leányvállalatnak fizetendő jutalékokra vonatkozó értékesítési jelentéseket, számlákat állított ki a leányvállalat részére, és az azokban feltüntetett összegeket a Nordcurrent beszámította a 2018. és 2019. évi litvániai társaságiadó-alapba.
- 16 A Nordcurrent nem értett egyet a hatóság jogügylet fennállására vonatkozó megállapításával, és hangsúlyozta, hogy a leányvállalat alapítása és az általa folytatott tevékenységek valós kereskedelmi előnyökkel jártak a Nordcurrent számára, és a leányvállalat erőforrásai összhangban voltak az ilyen tevékenységekhez szükséges erőforrásokkal. Az egyesült királysági leányvállalatra értékesítési csatornaként volt szükség, azaz mivel az érintett időszakokban nem lehetett játékokat Litvániából értékesíteni (az érintett időszakokat megelőzően nem lehetett játékokat közvetlenül Litvániából a Google vagy az Apple platformján keresztül forgalmazni, és ezek a felperesen kívül álló körülmények voltak). A leányvállalat tevékenységének jellegére és változására tekintettel a fizikai helyiségekre csak kezdetben volt szükség, a tevékenység későbbi időszakában azonban már nem. Konkrétabban, a 2010–2011. évi időszakot megelőzően, amikor a leányvállalat fizikai adathordozókon forgalmazott játékokat, a leányvállalatnak szerződéseai álltak fenn az Egyesült Királyságban található bizományos raktárakkal. Az ezt követő időszakban, amikor az elektronikus játékok forgalmazása megkezdődött, a leányvállalatnak már egyáltalán nem volt szüksége fizikai helyiségekre. Ennek megfelelően a leányvállalat vezető tisztségviselőjének döntései és közreműködése elegendő volt ahhoz, hogy a leányvállalat a játékok forgalmazására (Google, Apple stb.) és a hirdetések adásvételére vonatkozó szokásos szerződéseket egyszerűen

elfogadással kösse meg. A leányvállalat igazgatója a részvényesek által rábízott feladatot látta el, azaz irányította és előmozdította a csoport által fejlesztett játékok világszintű forgalmazását. E feladatra az igazgató, V. T. teljes mértékben alkalmas, és képes irányítani a csoport értékesítéseit. Ezenfelül nem volt szükség arra, hogy a leányvállalatnak honlapja legyen, ha csak a más szervezetek által fejlesztett játékokat forgalmazza, és objektíve arra sem volt szükség, hogy a vezető tisztségviselő külön (eltérő) e-mail címmel rendelkezzen, ha ugyanazt a nevet használja. A felperes továbbá azzal érvelt, hogy a leányvállalat azért sem minősült jogügyletnek, mert a leányvállalat rendszeres bevételt termelt (csak a vizsgált időszakban 166 762 000 euró bevételt termelt a játékforgalmazási tevékenységből), és a leányvállalatot az Egyesült Királyság adóhatósága és egy független könyvvizsgáló társaság is ellenőrizte, amelyek nem fogalmaztak meg aggályokat tevékenységének tényleges folytatásával kapcsolatban.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokai

- 17 A Nordcurrent szerint a hatóság határozata eltért a Bíróság ítélkezési gyakorlatától az adóelőny értékelése tekintetében. A Nordcurrent azt állítja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adóelőny megszerzése pontosan egy olyan köztes társaság létrehozásához kapcsolódik, amely lehetővé teszi adómentes osztalékok kifizetését különböző országok jogi személyei között.
- 18 Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság megjegyzi, hogy a Bíróság értelmező iránymutatásokat adott arra vonatkozóan, hogy mi minősül joggal való visszaélésnek, és az ezzel kapcsolatos bizonyítékokat illetően. 2019. február 26-i [T Danmark és Y Denmark] egyesített ügyekben hozott ítéletében (C-116/16 és C-117/16[, EU:C:2019:135]) például a Bíróság a következőket állapította meg: „Mesterséges konstrukciónak tekinthető az olyan társaságcsoporthoz, amelyet nem a gazdasági valóságot tükröző okokból hoztak létre, amelynek szerkezete teljesen formális, és amelynek fő célja vagy egyik fő célja az alkalmazandó adójog tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése. Ez a helyzet áll fenn különösen akkor, ha 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 hasznélője” (100. pont). „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” (114. pont).
- 19 A hatóság a következőket állapította meg a társasági adóról szóló törvény 32. cikkének 6. bekezdésére vonatkozó hivatalos összefoglaló értelmezésében (magyarázat): „abban az esetben, ha az összes tény és körülmény mérlegelését követően megállapítást nyer, hogy valamely jogügylet egyik szakasza esetleg nem valódi, azaz nem valós gazdasági tartalmat tükröz, tényleges kereskedelmi

okokból jött létre, de az ilyen jogügylet fennállása nem [a 2011/96 irányelv] tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzéséhez kapcsolódik (azaz az adókötelezettség és az adó összege változatlan marad a nem valódi jogügylet kiküszöbölését követően), az adóvisszaélés elleni intézkedés nem alkalmazandó.”

- 20 Az ügy körülményeiből kitűnik, hogy a leányvállalatnak a szóban forgó osztalék forrását képező bevétele a jelen esetben a saját nevében folytatott tevékenységből származott, nem pedig köztes társaságként kapott osztalékból. Ennek megfelelően a leányvállalat a jelen esetben nem a csoport szerkezetébe ágyazott köztes társaság volt, hanem olyan bevételt termelő társaság, amelynek nyereségét osztalék formájában felosztották az anyavállalat számára.
- 21 Az osztalékfizetési láncba beillesztett köztes szervezettel kapcsolatos értelmező rendelkezések elemzése alapján az adójogi jogvitákban eljáró bizottságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályának alkalmazásában olyan leányvállalathoz köthető-e az adómentes osztalékból származó adóelőny, amely nem a csoport szerkezetébe ágyazott köztes szervezetnek minősül, és amely olyan nyereséget termel, amelyet aztán felosztanak az anyavállalat számára, vagyis a leányvállalat kiküszöbölése esetén egyáltalán nem lenne adóztatandó osztalék (nyereség).
- 22 Az alapügyben a hatóság nem kérdőjelezi meg sem a leányvállalat alapítását, sem a leányvállalat vizsgált időszakot megelőző tevékenységét; a jogügylet értékelésére a vizsgált időszakban (2018–2019) került sor, azaz a hatóságnak a jogügylet fennállására vonatkozó megállapításával kapcsolatos körülmények csak az adómentes osztalék kifizetésének (átvételének) időpontjára vonatkoznak, és ezért a hatóság szerint nem kell értékelnit a leányvállalat alapításának vagy a vizsgált időszakot megelőző tevékenységének körülményeit. A hatóság megjegyzi továbbá, hogy az Egyesült Királyság adóhatóságától kapott információk nem utalnak arra, hogy a leányvállalat 2015–2017. évi emberi és anyagi erőforrásai eltértek volna a vizsgált időszakban megállapítottaktól.
- 23 A Nordcurrent azt állítja, hogy az adóhatóság nem vette megfelelően figyelembe a vizsgált időszakon kívüli körülményeket, azaz a leányvállalat alapításával és a tevékenységében bekövetkezett, a tevékenysége volumenének csökkenéséhez vezető változásokkal kapcsolatos körülményeket. A leányvállalatot az Egyesült Királyságban tényleges kereskedelmi okokból alapították, és az 2009 és 2019 között valódi kereskedelmi tevékenységet folytatott az Egyesült Királyságban. A tényleges kereskedelmi okok lényegében azokon a gazdasági, üzleti és személyes okokon alapulnak, amelyek a leányvállalat egyesült királysági alapításához vezettek (az Egyesült Királyság volt a világ egyik vezető videojáték-piac, és jelenleg is az; a potenciális egyesült királysági forgalmazók megkövetelték, hogy a társaságok az Egyesült Királyságban rendelkezzenek székhellyel és számlával; az alapítók az Egyesült Királyságban folytatták tanulmányaikat, ott rendelkeztek lakóhellyel és kapcsolatokkal); a piaci feltételek korlátozták a Nordcurrent arra való képességét, hogy az általa fejlesztett játékokat közvetlenül Litvániából forgalmazza, mivel a litván társaságok sokáig nem tudtak hozzáférni az Apple és a

Google platformjához vagy más nagyobb értékesítési platformokhoz; a leányvállalat tevékenysége olyan objektív tényezők miatt változott, amelyek a tevékenység visszaszorulásához vezettek. Miután a Nordcurrent által fejlesztett játékokat már nem a leányvállalaton keresztül kellett forgalmazni, és játékhirdetéseket sem rajta keresztül kellett vásárolni, 2019-ben a leányvállalat felszámolása mellett döntöttek. A Nordcurrent ezenkívül azt állítja, hogy a leányvállalat vizsgált időszakot megelőző tevékenységét is vizsgálni kellett volna arra tekintettel, hogy a szóban forgó, 2018-ban kifizetett osztalék forrása a leányvállalat 2016. évi, azaz a vizsgált időszak kezdetét megelőző időszakbeli nyeresége volt (a 2019-ben kifizetett osztalék a 2018. évi nyereségből származott).

24 A jogügylet létrehozására vonatkozó, fent ismertetett rendelkezések fényében az adójogi jogvitákban eljáró bizottságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy egy másik tagállamban letelepedett leányvállalat jogügyletnek minősítése céljából megállapítható-e, hogy ilyen jogügylet létrehozására került sor, anélkül, hogy értékelnék a leányvállalat alapításával és az osztalékfizetés időpontját megelőző tevékenységével kapcsolatos körülményeket, amelyek között a leányvállalat alapítását tényleges kereskedelmi okok indokolják.

25 A hatóság ismertette a Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (a Litván Köztársaság adóigazgatásról szóló törvénye) 69. cikke 1. bekezdésének rendelkezéseit, és megjegyezte, hogy az adóelőny fogalmának e bekezdésben szereplő meghatározása szerint adóelőnyről akkor van szó, ha a cél az adófizetés teljes elkerülése.

[A 2011/96 irányelv] adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabály[ának] adóelőnyvel kapcsolatos szempontjaira („a jogügylet fő célja vagy egyik fő célja adóelőny megszerzése”, „az adóelőny ellentétes az irányelv tárgyával vagy céljával”) vonatkozó észrevételeiben a hatóság azt az álláspontot képviselte, hogy az adóelőnynek a jogügylet (a nem valódi jogügylet jellemzőivel rendelkező leányvállalat) révén történő megszerzése a 2011/96 irányelvvel ellentétes célt valósított meg. A hatóság szerint a Nordcurrent csupán azért jutott adóelőnyhöz, mert igénybe vette a társasági adóról szóló törvény 35. cikkének 2. bekezdésében biztosított adómentességet (ami a társasági adó megfizetésének elmaradását eredményezi). A hatóság megjegyezte, hogy a Bíróság az osztalékfizetéssel kapcsolatos kérdésekkel kapcsolatban megállapította, hogy az olyan pénzügyi konstrukciók létrehozásának megengedése, amelyek kizárólagos célja az, hogy kihasználják a 90/435 irányelv alkalmazásából származó adóelőnyöket, nem lenne összhangban az ilyen célkitűzésekkel, hanem éppen ellenkezőleg, aláásná a belső piac megfelelő működését azáltal, hogy torzítja a versenyfeltételeket ([2019. február 26-i T Danmark és Y Denmark egyesített ügyekben hozott ítélet,] C-116/16 és C-117/16[, EU:C:2019:135], 79. pont).

26 A Nordcurrent nem ért egyet a hatóság azon álláspontjával, hogy a társasági adóról szóló törvény 35. cikkének 2. bekezdésében biztosított, az osztalékokra vonatkozó adómentesség igénybevétele önmagában a Nordcurrent által megszerzett adóelőnynek minősül függetlenül attól, hogy az adóalany ténylegesen

mennyi és milyen adót (nem) tudott megtakarítani. A hatóság ezen álláspontja azt a vélelmet foglalja magában, hogy az adóalany a társasági adóról szóló törvény 35. cikkének 2. bekezdése alapján adóelőnyhöz jutott azáltal, hogy osztalékot kapott egy külföldi szervezettől. A Nordcurrent úgy véli, hogy a kapott osztalékok adómentessége – tényleges adókikerülés vagy – megtakarítás hiányában – nem ellentétes a 2011/96 irányelv tárgyával és céljával. A Nordcurrent emellett arra hivatkozik, hogy nem áll fenn adóelőny, mert a leányvállalat nyereséges volt az Egyesült Királyságban, és Litvánia alacsonyabb mértékű (15%) társasági adót vet ki az adóköteles nyereségre, mint az Egyesült Királyság (24%). Az egyesült királysági leányvállalat az alapításától a felszámolásáig összesen 8 289 930 GBP nettó nyereséget ért el, amely után 2 112 598 GBP (2 670 639 euró) összegű társasági adót fizetett be az Egyesült Királyság költségvetésébe. A Nordcurrent állítása szerint több adó befizetésére került sor az Egyesült Királyságban, mintha a Nordcurrentnek Litvániában kellett volna adót fizetnie (a hatóság szerint annak megállapításához, hogy hol merült volna fel magasabb összegű társasági adó, először a társaság bevételeit és költségeit kellene értékelni a társasági adóról szóló litván törvény rendelkezéseinek megfelelően, amire nem került sor).

- 27 A hatóság szerint az Egyesült Királyságban történt adófizetés pusztán ténye nem indokolja, hogy egy egyesült királysági társaságot ne lehessen jogügyletnek tekinteni, ha a társaság olyan jogügylet volt, amely nem volt valódi, és nem tényleges kereskedelmi okokból jött létre.
- 28 Az adóelőnyök eltérő kezelésére vonatkozó, fent ismertetett rendelkezések fényében az adójogi jogvitákban eljáró bizottságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy abban az esetben, ha a leányvállalatot, amely a letelepedésének helye szerinti államban elért nyereséget adóztatás alá vonja, majd e nyereség után osztalékot fizet ki, amely nem adóköteles az anyavállalat államában, jogügyletnek minősítik, elegendő-e annak megállapítása, hogy a jogügylet fő célja vagy egyik fő célja a 2011/96 irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése. Felmerül továbbá a kérdés, hogy a 2011/96 irányelv tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőny megszerzése vagy a jogügylet fennállása megállapításának vitatása szempontjából relevánsnak kell-e tekinteni az azon ténnyel kapcsolatos körülményeket, hogy a leányvállalat neve alatt elért nyereséget adó terhelt a letelepedés helye szerinti tagállamban.
- 29 Az uniós jog és a Bíróság ítélezési gyakorlatának értelmezésére vonatkozó eltérő vagy egymásnak ellentmondó álláspontok egyértelműen tükröződnek a felek írásbeli beadványaiban és az ülésen kifejtett véleményekben, és az adójogi jogvitákban eljáró bizottság ezért azt kéri a Bíróságtól, hogy nyújtson értelmezést a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályának alkalmazása tekintetében.
- 30 Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság megjegyzi, hogy a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó közös minimumszabályának bevezetésére egyrészt a 2011/96 irányelv visszaélésszerű alkalmazásának megelőzése, másrészt annak a különböző tagállamokban történő egységesebb alkalmazása érdekében

került sor (a 2015/121 irányelv [(5) preambulumbekzdése]). A Bíróság még nem foglalt állást a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabálya rendelkezéseinek olyan esetekben történő végrehajtásával kapcsolatban, amelyekben arról kell dönten, hogy alkalmazható-e adómentesség az osztalék kedvezményezettjének (az anyavállalatnak) a szintjén egy valamely tagállamban bejegyzett leányvállalat által fizetett osztalék tekintetében.

- 31 [omissis] [az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekhez nem kapcsolódó információk]
- 32 Az e kérdésekre adandó válaszok nélkülözhetetlenek és szükségesek a Nordcurrent és az hatóság között folyamatban lévő, az adójogi jogvitákban eljáró bizottság által vizsgált adójogi jogvita eldöntéséhez, mivel az érintett jogszabályi rendelkezések értelmezése határozza meg, hogy megalapozott-e a Nordcurrent megadóztatása, és hogy a hatóság kiszámíthatja-e a Nordcurrent által fizetendő társasági adó összegét.
- 33 Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság emellett úgy véli, hogy a Bírósághoz fordulás célszerű az adójogi jogvita pert megelőző szakaszában, figyelemmel az adójogi jogviták gyors és eredményes vizsgálatának követelményére.

Az adójogi jogvitákban eljáró bizottság [omissis] [hivatkozás az eljárásjogi rendelkezésekre] a következőképpen határoz:

1. Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

1) A jelen ügyben szereplőhöz hasonló körülmények között összhangban áll-e a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályának célkitűzéseivel az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek keretében az osztalékokra vonatkozó adómentességet nem biztosítják egy tagállam anyavállalata számára egy másik tagállamban letelepedett leányvállalattól kapott osztalék tekintetében azzal az indokkal, hogy az ilyen leányvállalatot jogügyletnek kell minősíteni, ha a leányvállalat nem köztés társaság, és az osztalékként felosztott nyereség a leányvállalat neve alatt folytatott tevékenységből származik, mire tekintettel a leányvállalat kiküszöbölése olyan helyzetet eredményezne, amelyben egyáltalán nincs nyereség, vagy nem kerül sor osztalékfizetésre?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén összhangban áll-e a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabályának célkitűzéseivel az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek keretében egy másik tagállamban letelepedett leányvállalat jogügyletnek minősítése céljából az osztalékfizetés időpontjában fennálló körülményeket értékelik, ha a leányvállalat alapítását kereskedelmi okok indokolják?

3) Úgy értelmezhető-e a 2011/96 irányelv adóvisszaélés tilalmára vonatkozó szabálya, hogy amennyiben egy anyavállalat osztalékot kapott egy másik tagállamban letelepedett és jogügyletnek minősített leányvállalattól, úgy ez a

minősítés önmagában elegendő annak megállapításához, hogy az anyavállalat az osztalékokra vonatkozó adómentesség alkalmazása révén [a 2011/96 irányelv] tárgyával vagy céljával ellentétes adóelőnyt szerzett? Továbbá az adóelőny megszerzése vagy a jogügylet fennállása megállapításának vitatása szempontjából relevánsnak kell-e tekinteni az azon ténnyel kapcsolatos körülményeket, hogy a jogügyletnek minősített leányvállalat által elért nyereséget társasági adó terhelte a letelepedés helye szerinti tagállamban az e tagállamban hatályos nemzeti szabályoknak megfelelően?

2. [omissis]

[szokásos eljárási formula és az adójogi jogvitákban eljáró bizottság összetétele]

MUNKADOKUMENTUM