

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 26. februára 2019 (*)

Obsah

Právny rámec

Modelová daňová zmluva OECD

Smernica 2003/49

Dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia

Dánske právo

Zdanenie úrokov

Zrážková daň

Právo uplatniteľné na podvod a zneužívanie

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

1. Vec C 115/16, N Luxembourg 1

2. Vec C 118/16, X Denmark

3. Vec C119/16, C Danmark I

4. Vec C299/16, Z Denmark

Konanie na Súdnom dvore

O prejudiciálnych otázkach

O prvých otázkach písm. a) až c), druhých otázkach písm. a) a b) a tretích otázkach vo veciach C 115/16, C118/16, C119/16 a C299/16

O pojme „vlastník požitkov v podobe úrokov“

O nevyhnutnosti osobitného vnútroštátneho alebo dojednaného ustanovenia, ktorým sa vykonáva článok 5 smernice 2003/49

O prvých otázkach písm. d) až f) vo veciach C 115/16, C118/16 a C119/16, o prvej otázke písm. d) a e) vo veci C299/16, o štvrtých otázkach vo veciach C115/16 a C118/16, o piatej otázke vo veci C115/16, o šiestej otázke vo veci C118/16 a o štvrtých otázkach vo veciach C119/16 a C299/16

O základných zložkách zneužitia práva a súvisiacich dôkazoch

O dôkaznom bremene týkajúcom sa zneužitia práva

O piatej otázke písm. a) až c) vo veci C 118/16

O šiestej a siedmej otázke vo veci C 115/16, siedmej a ôsmej otázke vo veci C118/16, piatej a šiestej otázke vo veci C119/16, ako aj piatej až siedmej otázke vo veci C299/16

O trovách

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdačovania uplatňovaný na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov – Smernica 2003/49/ES – Vlastník požitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov – Článok 5 – Zneužitie práva – Spoločnosť so sídlom v členskom štáte vyplácajúca združenej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte úroky, ktoré sa celé alebo takmer celé následne prevádzajú na územie nepatriace k Európskej únii – Dcérska spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje povinnosť vykonať zážku dane z úrokov“

V spojených veciach C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Østre Landsret (Východodánsky odvolací súd, Dánsko) (C-115/16, C-118/16 a C-119/16) z 19. februára 2016 a doručené Súdnemu dvoru 25. februára 2016, ako aj rozhodnutím Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko) (C-299/16) z 24. mája 2016 a doručené Súdnemu dvoru 26. mája 2016, ktoré súvisia s konaniami:

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, predsedovia komôr J. C. Bonichot, A. Arabadžiev, T. von Danwitz, C. Toader a F. Biltgen, sudcovia A. Rosas (spravodajca), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda a S. Rodin,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Ferej, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. októbra 2017,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- N Luxembourg 1 a C Danmark I, v zastúpení: A. M. Ottosen a S. Andersen, advokater,
- X Denmark A/S a Z Denmark ApS, v zastúpení: L. E. Christensen a H. S. Hansen, advokater,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning, J. Nymann-Lindegren a M. S. Wolff, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci J. S. Horsbøl Jensen, advokat,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Socio, avvocato dello Stato,
- luxemburská vláda, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P.-E. Partsch a T. Lesage, avocats,
- holandská vláda, v zastúpení: K. Bulterman a C. S. Schillemans, splnomocnené zástupkyne,
- rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, splnomocnený zástupca,
- švédsko, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren a F. Bergius, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, R. Lyal a L. Grønfeldt, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci H. Peytz, advokát,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. marca 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380), ako aj článkov 49, 54 a 63 ZFEÚ.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi spoločnosťami N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I a Z Denmark ApS na jednej strane a Skatteministeriet (Ministerstvo daní, Dánsko) na druhej strane vo veci povinnosti uloženéj týmto spoločnostiam zaplatiť daň zrazenú zo základu z dôvodu, že tieto spoločnosti vyplatili úroky spoločnostiam nerezidentom, ktoré daňový orgán nepovažuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto úrokov a ktoré teda nemôžu byť oslobodené od zdanenia stanoveného smernicou 2003/49.

Právny rámec

Modelová daňová zmluva OECD

3 Rada Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) prijala 30. júla 1963 odporúčanie týkajúce sa odstránenia dvojitého zdanenia a vyzvala vlády členských štátov, aby pri uzatváraní alebo revízii dvojstranných zmlúv dodržiavali „modelovú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a kapitálu“, ktorú vypracoval výbor OECD pre daňové záležitosti a

ktorá je pripojená k uvedenému odporúžaniu (žalej len „modelová dažová zmluva OECD“). Táto modelová dažová zmluva je pravidelne prehodnocovaná a menená. Je predmetom komentárov schvažovaných Radou OECD.

4 Body 7 až 10 komentárov k žlánku 1 modelovej dažovej zmluvy OECD v znení po zmene, ku ktorej došlo požas roka 1977 (žalej len „modelová dažová zmluva OECD z roku 1977“), podža znenia ktorého sa táto zmluva uplatžuje na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného zmluvného štátu alebo dvoch zmluvných štátov, upriamujú pozornosž na skutožnosž, že by mohlo dôjsž k jej zneužitíu s ciežom vyhnúž sa dažovým povinnostiam prostredníctvom umelých právnych štruktúr. Znenie týchto komentárov zdôrazžuje význam pojmu „vlastník požitkov“, ktorý sa používa najmä v žlánku 10 (zdanenie dividend) a žlánku 11 (zdanenie úrokov) tejto modelovej zmluvy, ako aj nevyhnutnosž boja proti dažovým podvodom.

5 žlánok 11 ods. 1 a 2 modelovej dažovej zmluvy OECD z roku 1977 znie takto:

„1. Úroky, ktoré majú zdroj v jednom zmluvnom štáte a vyplácajú sa rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa môžu zdaníž len v tomto druhom štáte.

2. Tieto úroky však možno zdaníž aj v zmluvnom štáte, v ktorom majú zdroj, a to podža predpisov tohto štátu, ale ak je príjemca úrokov vlastníkom požitkov v podobe úrokov, daž takto uložená nepresiahne 10 % z hrubej sumy úrokov. Príslušné orgány zmluvných štátov upravia spôsob uplatžovania tohto obmedzenia vzájomnou dohodou.“

6 Pri revízii komentárov, ku ktorej došlo požas roka 2003, boli komentáre doplnené o poznámky týkajúce sa „úželových spoločností“, žiže spoločností, ktoré napriek tomu, že po formálnej stránke sú vlastními príjmu, majú v praxi len vežmi obmedzené právomoci, žo z nich robí len poverencov alebo správcov konajúcich na úžet dotknutých osôb, prižom ich nemožno považovaž za vlastníkov požitkov v podobe tohto príjmu. Bod 8 komentárov k žlánku 11 v ich znení vyplývajúcom z revízie, ku ktorej došlo požas roka 2003, stanovuje najmä, že „pojem ‚vlastník požitkov‘ sa nepoužíva v úzkom a technickom zmysle, ale má sa chápaž v jeho kontexte a s ohžadom na ciež a úžel zmluvy, najmä s ciežom zabrániž dvojitému zdaneniu a predchádzaž dažovým únikom a dažovým podvodom“. Pokiaž ide o bod 8.1 tohto istého znenia komentárov, uvádza sa v žom, že „je v rozpore s ciežom a úželom zmluvy, aby štát pôvodu poskytol zníženie alebo oslobodenie od dane rezidentovi zmluvného štátu, ktorý koná, inak ako v rámci vzžahu zástupcu alebo iného mandatóra, len ako spojka na úžet inej osoby, ktorá má skutožne z predmetného príjmu prospech“ a že „úželová spoločnosž nemožno bežne považovaž za vlastníka požitkov v prípade, že napriek tomu, že je formálnym vlastníkom príjmu, v praxi má len vežmi obmedzené právomoci, ktoré z nej robia len obyžajného poverenca alebo správcu konajúceho na úžet dotknutých osôb“.

7 Na základe novej revízie komentárov, ku ktorej došlo požas roka 2014, sa urobili spresnenia týkajúce sa pojmov „vlastník požitkov“, ako aj „úželová spoločnosž“. V bode 10.3 tohto znenia komentárov je teda stanovené, že „existuje mnoho spôsobov riešenia problému úželových spoločností a všeobecnejšie rizík dažového turizmu, najmä osobitné ustanovenia proti zneužívaniu v zmluvách, všeobecné pravidlá proti zneužívaniu, pravidlá uprednosžovania obsahu pred formou a pravidlá ‚hospodárskej podstaty‘“.

Smernica 2003/49

8 Odôvodnenia 1 až 6 smernice 2003/49 sú formulované takto:

„(1) V jednotnom trhu, ktorý má vlastnosti domáceho trhu, by transakcie medzi spoločnosžami rozdielnych žlenských štátov nemali podliehaž menej priaznivým podmienkam zdažovania ako sú

tie, ktoré sa uplatňujú na tie isté transakcie vykonávané medzi spoločnosťami toho istého členského štátu.

(2) Táto požiadavka v súvislosti nie je splnená ohľadom výplat úrokov a licenčných poplatkov; vnútroštátne daňové zákony, prípadne v spojení s dvojstrannými alebo viacstrannými dohodami, nemusia vždy zaručovať odstránenie dvojitého zdaťovania a ich uplatňovanie na príslušné spoločnosti často predstavuje záťaž v podobe administratívnych formalít a problémov s peňažnými tokmi.

(3) Je potrebné zabezpečiť, aby výplaty úrokov a licenčných poplatkov podliehali iba jednému zdaneniu v niektorom členskom štáte.

(4) Zrušenie zdaťovania výplat úrokov a licenčných poplatkov v členskom štáte, v ktorom tieto príjmy vznikajú či už sú vyberané záťažkou zo základu, alebo vyrubením dane, je najvhodnejším prostriedkom odstránenia uvedených formalít a problémov a zabezpečenia rovnosti prístupu ohľadom daní k vnútroštátnym a cezhraničným transakciám; preto je obzvlášť potrebné zrušiť takéto dane vzťahujúce sa na takéto výplaty vykonávané medzi združenými spoločnosťami rozdielnych členských štátov, rovnako ako medzi trvalými podnikmi takýchto spoločností.

(5) Režim by sa mal uplatňovať iba na čiastku úrokov alebo licenčných poplatkov, ktoré by boli mohli byť dohodnuté platcom a vlastníkom požitkov v neprítomnosti zvláštneho vzťahu, ak takáto čiastka jestvuje.

(6) Čalej je potrebné nezabráňovať členským štátom, aby prijali opatrenia na boj proti podvodom alebo zneužívaniu.“

9 Článok 1 smernice 2003/49 stanovuje najmä:

„1. Výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte sú oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na uvedené výplaty v uvedenom štáte či už záťažkou zo základu, alebo vyrubením za podmienky, že vlastníkom požitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu.

...

4. Spoločnosť niektorého členského štátu sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech, a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec.

5. Trvalý podnik sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov:

...

b) ak výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov predstavujú príjem, ohľadom ktorého uvedený trvalý podnik podlieha v členskom štáte, v ktorom sídli, jednej z daní uvedenej v článku 3 písm. a) bod iii) alebo v prípade Belgicka ‚impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders‘, alebo v prípade Španielska ‚Impuesto sobre la Renta de no Residentes‘, resp. daní, ktorá je zhodná alebo v značnej miere podobná a ktorá sa ukladá po dni nadobudnutia účinnosti tejto smernice navyše oproti jestvujúcim daniam alebo miesto nich.

...

7. Tento článok sa uplatňuje iba vtedy, ak spoločnosť, ktorá je platcom úrokov a licenčných poplatkov, alebo spoločnosť, ktorej trvalý podnik sa považuje za platcu úrokov a licenčných

poplatkov, je združenou spoločnosťou spoločnosti, ktorá je vlastníkom požitkov alebo ktorej trvalý podnik sa považuje za vlastníka požitkov v podobe uvedených úrokov alebo licenčných poplatkov.

...

11. Štát pôvodu môže požadovať, aby splnenie požiadaviek stanovených v tomto článku a v článku 3 bolo v záse výplaty úrokov a licenčných poplatkov doložené potvrdením. Ak splnenie požiadaviek stanovených v tomto článku nebolo potvrdené v záse výplaty, členský štát môže slobodne požadovať zrážku dane zo základu.

12. Štát pôvodu môže ako podmienku pre oslobodenie od dane na základe tejto smernice stanoviť, že na základe potvrdenia dosvedčujúceho splnenie požiadaviek v tomto článku a v článku 3 vydal rozhodnutie o oslobodení od dane. Rozhodnutie o oslobodení od dane sa vydáva najneskôr do troch mesiacov po poskytnutí potvrdenia spolu so zdôvodňujúcimi informáciami, ktoré štát pôvodu môže oprávnené požadovať, a je platné najmenej na obdobie jedného roka od jeho vydania.

13. Na účely odseku 11 a 12 má vydávané potvrdenie obsahom každej zmluvy na výplatu platnosť najmenej jeden rok, avšak nie dlhšie ako tri roky odo dňa jeho vydania a obsahuje tieto informácie:

...

b) vlastníctvo požitkov prijímajúcou spoločnosťou v súlade s ods. 4 alebo jestvovanie podmienok v súlade s ods. 5, pokiaľ trvalý podnik je prijímateľom výplaty;...

10 Výrazy použité v článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 sú podľa jazykovej verzie „príjemca“ [v bulharšine (?????????????), francúzštiny (bénéficiaire), lotyštiny (beneficērs) a rumunštiny (beneficiarul)], „skutočný príjemca“ [v španielštiny (beneficiario efectivo), češtiny (skutečný vlastník), estónštiny (tulusaaja), angličtiny (beneficial owner), talianštiny (beneficiario effettivo), litovštiny (tikrasis savininkas), maltštiny (sid benefiġarju), portugalského (beneficiário efectivo) a fínštiny (tosiasiallinen edunsaaja)], „vlastník“, „ten, kto má právo používať“ [v nemštiny (Nutzungsberechtigte), dánštiny (retmæssige ejer), gréčtiny (?????????????), chorváčtiny (ovlašteni korisnik), maďarštiny (haszonhúzó), poľštiny (właściciel), slovenštiny (vlastník požitkov), slovinštiny (upravičeni lastnik) a švédštiny (den som har rätt till)], alebo aj „ten, kto má právo ako posledný“ [v holandského (de uiteindelijke gerechtigde)].

11 Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

a) termín ‚úroky‘ označuje príjem z pohľadávok každého druhu, bez ohľadu na to, či sú zabezpečené hypotékou, alebo nie a či zahrňujú podiel na dlžníkových ziskoch, alebo nie, a najmä príjem z cenných papierov a príjem z dlhopisov alebo obligácií, vrátane prémie a ziskov spojených s takýmito cennými papiermi, dlhopismi alebo obligáciami;

...“

12 Článok 3 uvedenej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

a) termín ‚spoločnosť niektorého členského štátu‘ označuje akúkoľvek spoločnosť:

- i) ktorá má jednu z podôb uvedených v prílohe k tejto smernici a
- ii) ktorá sa v súlade s daňovými zákonmi členského štátu považuje za sídliacu v uvedenom členskom štáte a v zmysle dohovoru o dvojitom zdaňovaní príjmu uzavretého s tretím štátom sa nepovažuje na daňové účely za sídliacu mimo spoločenstva a
- iii) ktorá podlieha jednej z týchto daní bez toho, aby bola od nich oslobodená alebo dani, ktorá je zhodná alebo v značnej miere podobná a ktorá sa ukladá po dni nadobudnutia účinnosti tejto smernice navyše k jestvujúcim daniam alebo miesto nich:

...

– selskabsskat v Dánsku,

...

– impôt sur le revenu des collectivités v Luxembursku,

...

b) spoločnosť je „zdrúženou spoločnosťou“ druhej spoločnosti, ak prinajmenšom:

- i) prvá spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % na kapitále druhej spoločnosti alebo
- ii) druhá spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % na kapitále prvej spoločnosti, alebo
- iii) tretia spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % tak na kapitále prvej spoločnosti, ako aj na kapitále druhej spoločnosti.

Podiely musia zahrňovať iba spoločnosti, ktoré sídlia na území spoločenstva.

...“

13 Medzi spoločnosťami, na ktoré sa vzťahuje článok 3 písm. a) smernice 2003/49 a ktorých zoznam je uvedený v prílohe tejto smernice, sú uvedené „spoločnosti jestvujúce na základe luxemburského práva známe ako: ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘ a ‚société à responsabilité limitée‘“.

14 Článok 4 smernice 2003/49, nazvaný „Výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky“, stanovuje vo svojom odseku 1 najmä:

„Štát pôvodu nie je povinný zabezpečiť prospechy tejto smernice v týchto prípadoch:

- a) výplaty, ktoré sa považujú za rozdelenie ziskov alebo splácanie kapitálu na základe práva štátu pôvodu;
- b) výplaty z pohľadávok, ktoré zahrňujú právo na účasť na ziskoch dlžníka;

...“

15 Článok 5 tejto smernice, nazvaný „Podvod a zneužívanie“, znie takto:

„1. Táto smernica nebráni uplatňovaniu domácich ustanovení alebo ustanovení založených na dohode potrebných na zabránenie podvodu alebo zneužívaniu.

2. Ľinské štáty v prípade transakcií, v prípade ktorých je hlavnou pohnútkou alebo jednou z hlavných pohnútok daňový únik, vyhýbanie sa daniam alebo zneužívanie, odoberú prospechy plynúce z tejto smernice alebo odmietnu uplatňovanie tejto smernice.“

Dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia

16 Ľánok 11 ods. 1 dohovoru medzi vládou Luxemburského veľkoveľkovodstva a vládou Dánskeho kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmu a majetku, podpísaného v Luxemburgu 17. novembra 1980 (ďalej len „daňový dohovor medzi Luxemburskom a Dánskom“), rozdeľuje daňový právomoc v oblasti úrokov medzi tieto dva Ľinské štáty a znie takto:

„Úroky pochádzajúce z jedného zmluvného štátu a vyplatené rezidentovi druhého zmluvného štátu podliehajú dani len v tomto druhom štáte, ak je tento rezident vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov.“

17 Ľánok 11 ods. 1 dohovoru medzi severskými krajinami o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a majetku, podpísaného v Helsinkách 23. septembra 1996 v znení relevantnom pre konania vo veciach samých (ďalej len „daňový dohovor medzi severskými krajinami“), je formulovaný totožným spôsobom.

18 Z týchto dohovorov vyplýva, že štát zdroja, teda vo veciach samých Dánske kráľovstvo, môže zdaníť úroky prevedené rezidentovi iného Ľinského štátu, ak uvedený rezident nie je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov. Žiadny z týchto dohovorov však nedefinuje pojem „vlastník požitkov“.

Dánske právo

Zdanenie úrokov

19 § 2 ods. 1 písm. d) selskabsskattelov (zákon o dani z príjmov právnických osôb) stanovuje:

„Za zdaniteľné osoby podľa tohto zákona sa... považujú spoločnosti, združenia a pod. uvedené v § 1 ods. 1 so sídlom v zahraničí, ak

...

d) prijímajú úroky platené zo zdrojov v Dánsku v súvislosti s dlhom, ktorý má [spoločnosť zaregistrovaná v Dánsku] alebo [trvalý podnik zahraničnej spoločnosti] voči takým právnickým osobám, ako sú uvedené v § 3 B zákona o správe daní (kontrolovaný dlh)... Daňová povinnosť sa nevzťahuje na úroky, ak sa tieto na základe smernice [2003/49] alebo na základe dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenom s Faerskými ostrovmi, Grónskom alebo štátom, v ktorom má prijímajúca spoločnosť a pod. svoje sídlo, nezdaňujú vôbec alebo len zníženou sadzbou dane. Toto pravidlo však platí iba vtedy, ak spoločnosť platiaca úroky a prijímajúca spoločnosť sú nepretržite najmenej po dobu jedného roka, ktorá musí zahŕňať aj deň platby, združenými spoločnosťami v zmysle uvedenej smernice. ...“

Zrážková daň

20 Ak úrokové príjmy z Dánska podľa § 2 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov právnických

osôb podliehajú obmedzenej daňovej povinnosti, dánsky platiteľ úrokov je povinný vykonať záväzok dane zo základu podľa § 65 D kildeskattelov (zákon o záväzkovej dani). Platiteľ úrokov je voči štátu zodpovedný za zaplatenie súm záväzkovej dane.

21 Ako vyplýva najmä z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-115/16, pre roky 2006 až 2008 bola sadzba dane z úrokov prijatých spoločnosťou rezidentom v inom členskom štáte ako Dánske kráľovstvo vyššia ako sadzba dane platenej dánskou spoločnosťou. Ministerstvo daní však v rámci žaloby vo veci samej uznalo, že tento rozdiel sadzieb je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy o ES týkajúcimi sa slobody usadiť sa. Uznalo, že je potrebné znížiť pohľadávku týkajúcu sa záväzkovej dane za tieto roky.

22 Záväzková daň je splatná v okamihu zaplatenia úrokov, zatiaľ čo splatnosť dane dánskej spoločnosti z jej predpokladaného príjmu sa spravuje pružnejšími pravidlami. Navyše v prípade omeškania platby záväzkovej dane je sadzba úrokov z omeškania vyššia ako sadzba splatná v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb dánskej spoločnosti.

23 Podľa § 65 C ods. 1 zákona o záväzkovej dani je platiteľ licenčných poplatkov, ktoré majú svoj pôvod v Dánsku, v zásade povinný zraziť daň bez ohľadu na to, či príjemca je alebo nie je rezidentom v Dánsku.

Právo uplatniteľné na podvod a zneužívanie

24 Až do prijatia zákona č. 540 z 29. apríla 2015 v Dánsku neexistovalo všeobecné ustanovenie právnych predpisov týkajúce sa boja proti zneužívaniu. V judikatúre sa však vyvinula tzv. doktrína „reality“, podľa ktorej sa zdaňovanie stanovuje na základe konkrétneho posúdenia skutkových okolností. To okrem iného znamená, že za určitých okolností možno odhliadnuť od umelých daňových mechanizmov s cieľom, aby zdanenie odrážalo realitu, a to podľa zásady prednosti obsahu pred formou (substance over form).

25 Z rozhodnutí vnútroštátneho súdu vyplýva, že v každom z konaní vo veciach samých sa účastníci konania zhodujú na tom, že doktrína reality nie je dostatočným odôvodnením na vylúčenie mechanizmov, o ktoré ide v uvedených veciach.

26 Ako vyplýva z týchto rozhodnutí vnútroštátneho súdu, v judikatúre sa takisto vytvorila tzv. zásada „skutočného príjemcu príjmu“ („rette indkomstmodtager“). Táto zásada vychádza zo základných ustanovení o zdaňovaní príjmov uvedených v § 4 statsskatteloven (zákon o štátnych daniach), v dôsledku ktorých daňové orgány nemusia prijať umelé oddelenie medzi podnikaním alebo činnosťou, ktorá vytvára príjem, a priradením z toho vyplývajúcich príjmov. Táto zásada sa teda týka určenia osoby, ktorá je bez ohľadu na formálne zdanie skutočným príjemcom konkrétneho príjmu, a teda v tomto prípade zdaniteľnou osobou.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

27 V rámci štyroch sporov vo veciach samých luxemburská spoločnosť, ktorá prevzala záväzky dánskej spoločnosti (vec C-115/16), ako aj tri dánske spoločnosti (veci C-118/16, C-119/16 a C-299/16) namietajú proti rozhodnutiam SKAT (Daňová správa, Dánsko) (ďalej len „SKAT“), ktorými im odmietla priznať oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb stanovené v smernici 2003/49, pokiaľ ide o úroky prevedené na subjekty usadené v inom členskom štáte, z dôvodu, že tieto subjekty nie sú vlastníelmi požitkov v podobe týchto úrokov, ale sú len údelovými spoločnosťami.

28 Na to, aby mal subjekt, ktorý prijíma úroky, nárok na daňové výhody uvedené v smernici 2003/49, musí spĺňať podmienky stanovené touto smernicou. Ako však uvádza dánska vláda vo

svojich pripomienkach, môže dochádzať k tomu, že skupiny spoločností, ktoré nespĺňajú tieto podmienky, vytvárajú medzi spoločnosťami, ktorá prevádza úroky, a subjektom, ktorý má s nimi skutočne disponovať, jednu alebo niekoľko umelých spoločností, ktoré spĺňajú formálne požiadavky uvedenej smernice. Práve na takéto finančné štruktúry sa vzťahujú prejudiciálne otázky, ktoré položili vnútroštátne súdy a ktoré sa týkajú zneužitia práva, ako aj pojmu „vlastník požitkov“.

29 Skutkové okolnosti, ako ich opisujú vnútroštátne súdy a ako sú vyjadrené v rozhodnutiach vnútroštátnych súdov prostredníctvom niekoľkých schém štruktúry príslušných skupín spoločností, sú osobitne zložité a podrobné. Z nich sa prihliadne len na skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné na zodpovedanie prejudiciálnych otázok.

1. Vec C-115/16, N Luxembourg 1

30 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu päť kapitálových investičných fondov, z ktorých žiadny nie je spoločnosťou rezidentom v členskom štáte alebo v krajine, s ktorou Dánske kráľovstvo podpísalo daňový dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, založilo počas roka 2005 skupinu zloženú z viacerých spoločností na účely nadobudnutia spoločnosti T Danmark, ktorá je významným dánskym poskytovateľom služieb.

31 Dánska vláda vo svojich pripomienkach uviedla, že vec C-115/16 sa týka tej istej skupiny spoločností, o akú ide vo veci C-116/16, ktorá sa týka zdanenia dividend a je predmetom rozsudku z dnešného dňa, T Danmark a Y Denmark Aps (C-116/16 a C-117/16).

32 Ako to uvádza vnútroštátny súd, kapitálové investičné fondy vytvorili spoločnosti v Luxembursku, najmä A Luxembourg Holding, ako aj spoločnosti v Dánsku, medzi ktoré patrí N Danmark 1. Nadobudnutie spoločnosti T Danmark bolo financované najmä prostredníctvom pôžičiek, ktoré poskytli kapitálové investičné fondy spoločnosti N Danmark 1, a prostredníctvom zvýšenia imania tejto spoločnosti. V priebehu roka 2009 sa N Danmark 1 zlúčila s inou dánskou spoločnosťou, ktorá bola zrušená v priebehu roka 2010 pri cezhraničnej fúzii so spoločnosťou C Luxembourg. C Luxembourg následne zmenila názov a bola zlikvidovaná, pričom došlo k prevodu predmetnej pohľadávky na N Luxembourg 1, ktorá pokračuje v konaní vo veci samej namiesto spoločnosti N Danmark 1.

33 Jedna z dánskych spoločností, ktoré vytvorili kapitálové investičné fondy, a to N Danmark 5, nadobudla T Danmark. Na jar 2006 N Danmark 5 previedla svoje akcie v spoločnosti T Danmark na C Luxembourg, ktorá sa tak stala materskou spoločnosťou spoločnosti T Danmark.

34 Dňa 27. apríla 2006 boli cenné papiere týkajúce sa pôžičiek poskytnutých kapitálovými investičnými fondmi prevedené týmito fondmi na A Luxembourg Holding, ktorá ich v ten istý deň sama previedla na C Luxembourg, materskú spoločnosť spoločnosti T Danmark.

35 Od tohto dátumu sa C Luxembourg stala dlžníkom spoločnosti A Luxembourg Holding rovnakej sumy, akú N Danmark 1 dlhuje spoločnosti C Luxembourg. Podľa vnútroštátneho súdu sa dlh spoločnosti N Danmark 1 úročil v sadzbe 10 %, zatiaľ čo dlh spoločností C Luxembourg a A Luxembourg Holding sa úročil v sadzbe 9,96875 %. Dňa 9. júla 2008 dosiahlo úročenie pôžičiek dohodnutých medzi spoločnosťami C Luxembourg a A Luxembourg Holding 10 %. Naproti tomu úročenie pôžičiek dohodnutých medzi spoločnosťou A Luxembourg Holding a kapitálovými investičnými fondmi bola zachovaná na úrovni 9,96875 %.

36 V priebehu roka 2006 C Luxembourg znášala náklady v rámci „ostatných externých nákladov“ vo výške 8 701 eur, z toho 7 810 eur na mzdy. Navyše táto spoločnosť znášala náklady v rámci „ostatných prevádzkových nákladov“ vo výške 209 349 eur.

37 V tom istom roku 2006 A Luxembourg Holding tiež znášala náklady v rámci „ostatných externých nákladov“ vo výške 3 337 eur, z toho 2 996 eur na mzdy. Navyše táto spoločnosť znášala náklady v rámci „ostatných prevádzkových nákladov“ vo výške 127 031 eur.

38 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu ročná útovná závierka spoločnosti C Luxembourg za roky 2007 a 2008 ukazuje, že táto spoločnosť zamestnávala počas týchto rokov v priemere dvoch zamestnancov na kratší pracovný čas. Pokiaľ ide o ročnú útovnú závierku spoločnosti A Luxembourg Holding za to isté obdobie, je z nej zrejmé, že táto spoločnosť zamestnávala počas uvedených rokov v priemere jednu osobu na kratší pracovný čas.

39 Okrem držby podielov v spoločnosti N Danmark 1 sa činnosť spoločnosti C Luxembourg obmedzovala na držbu cenných papierov vydaných spoločnosťou C Luxembourg.

40 C Luxembourg a A Luxembourg Holding majú obe sídlo na tej istej adrese. Túto adresu používajú aj spoločnosti, ktoré majú priame väzby s niektorým z investičných fondov.

41 Vnútroštátny súd uvádza, že v priebehu roka 2011 SKAT vydala daňový výmer v súvislosti s úrokmi za roky 2006 až 2008 v celkovej výške 925 764 961 dánskych korún (DKK) (približne 124 miliónov eur). SKAT totiž zastávala názor, že C Luxembourg a A Luxembourg Holding neboli vlastníkami požitkov v podobe úrokov, ale fungovali len ako úrokové spoločnosti, a že úroky boli prevádzané z dánskej časti skupiny do kapitálových investičných fondov prostredníctvom týchto dvoch luxemburských spoločností. SKAT z toho vyvodila záver, že na žalobkyňu vo veci samej sa vzťahovala povinnosť zraziť daň zo zaplatených a zúčtovaných úrokov a že je zodpovedná za zaplatenie nezrazenej dane.

42 Daňový výmer napadla žalobkyňa vo veci samej na dánskych súdoch.

43 N Luxembourg 1 odmieta skutočnosť, že situácia vo veci samej má charakter podvodu alebo zneužitia. Tvrdí, že v každom prípade, a to aj v prípade podvodu alebo zneužitia, možno uplatnenie smernice 2003/49 odoprieť v súlade s jej článkom 5 ods. 1 len pod podmienkou, že existuje zodpovedajúci právny základ vo vnútroštátnom práve. Takýto základ však v dánskom práve chýba.

44 Pre prípad, že C Luxembourg sa nepovažuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov, žalobkyňa vo veci samej tvrdí, že dánske pravidlá týkajúce sa zrážkovej dane, jej vyberania a s tým súvisiacej zodpovednosti sú v rozpore so slobodou usadiť sa zarúbenou v práve Únie a subsidiárne vo vnútnom pohybe kapitálu najmä z týchto dôvodov: po prvé k zaplateniu zrážkovej dane dochádza skôr ako k podobnému zdaneniu právnických osôb; po druhé úroky z omeškania zo zrážkovej dane zo základu sú oveľa vyššie ako úroky z omeškania súvisiace so zdanením právnických osôb; po tretie dlžník musí zraziť daň a po štvrté dlžník musí prevziať zodpovednosť za zrážkovú daň v súlade so zákonom o zrážkovej dani.

45 V tomto kontexte Østre Landsret (Východodánsky odvolací súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Má sa článok 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vykladať v tom zmysle, že ak spoločnosť sídliaca v členskom štáte, na ktorú sa vzťahuje článok 3 tejto smernice, za takých okolností, akými sú okolnosti v prejednávanej veci, prijme úrok od dcérskej

spoložnosti v inom členskom štáte, je „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto úrokov v zmysle uvedenej smernice?

b) Má sa pojem „vlastník požitkov“ v článku 1 ods. 1 smernice [2003/49] v spojení s článkom 1 ods. 4 tejto smernice vykladať v súlade so zodpovedajúcim pojmom v článku 11 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977]?

c) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku písm. b): má sa tento pojem vykladať len z hľadiska komentára k článku 11 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 8), alebo sa má prihliadať aj na neskoršie komentáre, akými sú doplnenia z roku 2003 týkajúce sa „úrokových spoločností“ (bod 8.1, teraz bod 10.1) alebo doplnenia z roku 2014 týkajúce sa „zmluvných alebo zákonom stanovených povinností“ (bod 10.2)?

d) Ak možno prihliadať na komentár z roku 2003, je to, aby sa spoločnosť nepovažovala za „vlastníka požitkov“ na účely smernice [2003/49], podmienené skutočným presmerovaním finančných prostriedkov osobám, ktoré sa v štáte, v ktorom sídli platca úrokov, považujú za „vlastníkov požitkov“ v podobe predmetných úrokov, a ak áno, je ďalšou podmienkou to, že k skutočnému prevodu dôjde v okamihu blízkom výplate úrokov a/alebo sa uskutoční ako výplata úrokov?

e) Aký význam má v tejto súvislosti skutočnosť, či sa na účely pôžičky použije vlastný kapitál, či predmetný úrok je zahrnutý do istiny, či príjemca úrokov následne uskutoční prevod materskej spoločnosti sídliacej v tom istom štáte v rámci skupiny s cieľom upraviť výnosy na daňové účely podľa pravidiel platných v dotknutom štáte, či predmetné úroky sú následne konvertované na vlastné imanie spoločnosti, ktorá je príjemcom pôžičky, či príjemca úrokov má zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť previesť úroky na inú osobu a či väššina osôb, ktoré sa v štáte, kde sídli platiteľ úrokov, považujú za „vlastníkov požitkov“ v podobe úrokov, sídli v iných členských štátoch alebo v tretích krajinách, s ktorými má Dánske kráľovstvo podpísaný dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, takže podľa dánskej právnej úpravy zdanenia by neexistoval základ na vykonanie zrážky dane zo základu, keby boli tieto osoby poskytovateľmi pôžičky, a teda by boli priamymi príjemcami úrokov?

f) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca úrokov považovať za „vlastníka požitkov“ v zmysle smernice, skutočnosť, že vnútroštátny súd po posúdení skutkových okolností veci konštatuje, že príjemca – bez zmluvnej alebo zákonom stanovenej povinnosti previesť prijaté úroky na inú osobu – nemal „plné“ právo „používať a požívať“ úroky“ v zmysle komentára z roku 2014 k [modelovej daňovej zmluve OECD z roku 1977]?

2. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 5 ods. 1 smernice [2003/49] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu alebo na článok 5 ods. 2 tejto smernice len za predpokladu, že dotknutý členský štát prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa vykonáva článok 5 smernice, alebo že vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 5?

b) V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. a): možno považovať § 2 ods. 2 písm. d) [zákonu o dani z príjmov právnických osôb], ktorý stanovuje, že obmedzená daňová povinnosť pri úrokových príjmoch sa nevzťahuje na „úroky oslobodené od dane... podľa smernice [2003/49] o spoločnom systéme zdanenia uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov“, za takéto osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 5 smernice?

3. Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma

členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou daňovou zmluvou OECD], podľa ktorého je zdaňovanie úrokov podmienené tým, či sa príjemca úrokov považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice?

4. Ide o zneužívanie v zmysle smernice [2003/49], pokiaľ sú v členskom štáte, kde sídli platiteľ úrokov, úroky daňovo odpočítateľné a v členskom štáte, kde sídli príjemca úrokov, sa úroky nezdaňujú?

5. Má členský štát, ktorý nechce uznať, že spoločnosť v inom členskom štáte je vlastníkom požitkov v podobe úrokov, a tvrdí, že táto spoločnosť je umelou úcelovou spoločnosťou, podľa smernice [2003/49] alebo článku 10 ES povinnosť uviesť, koho má teda členský štát považovať za vlastníka požitkov?

6. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie zrážky dane zo základu (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej zrážkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb (vrátane úrokových príjmov) vymáhaných od spoločností sídliacich v tom istom členskom štáte?

7. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES (a/alebo s článkom 56 ES) samostatne alebo ako celok právnej úprave, na základe ktorej:

– je platiteľ úrokov v poslednom uvedenom členskom štáte povinný vykonať zrážku dane z úrokov zo základu a ručí štátu za nevykonanie zrážky dane zo základu, ale takáto povinnosť vykonať zrážku dane zo základu sa neuplatní, ak príjemca úrokov sídli v tomto členskom štáte?

– materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte by v prvých dvoch zdaňovacích obdobiach nemala povinnosť platiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb, ale bola by povinná zaplatiť daň z príjmov právnických osôb až omnoho neskôr, než je splatnosť zrážkovej dane?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby pri odpovedi na siedmu otázku prihliadal na odpoveď na šiestu otázku.“

2. Vec C-118/16, X Denmark

46 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že skupina X je celosvetovou skupinou podnikov, ktorej súčasťou je žalobkyňa vo veci samej. Počas roka 2005 túto skupinu nadobudli kapitálové investičné fondy, pričom žalobkyňa vo veci samej bola založená v tom istom roku.

47 Tieto fondy sú priamymi akcionármi materskej spoločnosti skupiny, konkrétne X SCA, SICAR so sídlom v Luxembursku, ktorá je prevádzkovaná ako komanditná akciová spoločnosť

(SCA) a má postavenie spoločnosti investujúcej do rizikového kapitálu (SICAR).

48 Dánsky daňový orgán zastával názor, že X SCA, SICAR je podľa dánskeho práva transparentný subjekt, teda že nie je samostatným daňovníkom v zmysle dánskeho práva.

49 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu je portfólio spoločnosti X SCA, SICAR tvorené podielom 100 % na základnom imaní spoločnosti X Sweden Holding AB so sídlom vo Švédsku a pôžičkou poskytnutou tej istej spoločnosti. Okrem tohto podielu a tejto pôžičky X SCA, SICAR nevykonáva žiadnu činnosť.

50 Jedinou činnosťou spoločnosti X Sweden Holding je len to, že je holdingovou spoločnosťou spoločnosti X Sweden, ktorá je sama materskou spoločnosťou spoločnosti X Denmark, žalobkyne vo veci samej. X Sweden Holding si 27. decembra 2006 zobrala od svojej vlastnej materskej spoločnosti X SCA, SICAR pôžičku uvedenú v predchádzajúcom bode vo výške 498 500 000 eur. X Sweden Holding odpôčila pri výpočte svojho zdaniteľného príjmu úroky prevedené na X SCA, SICAR.

51 X Sweden je vlastníctvom spoločnosti X Sweden Holding vo výške 97,5 % a vedenia skupiny X vo výške 2,5 %. Počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, mala X Sweden to isté predstavenstvo ako X Sweden Holding a nevlastnila akcie v spoločnostiach iných ako X Denmark.

52 Vnútroštátny súd uvádza, že začiatkom roku 2007 X Sweden prevzala činnosť inej spoločnosti, v tomto prípade spoločnosti X AB so sídlom vo Švédsku, ktorá spočívala v registrácii výrobkov na úradoch a v rôznych administratívnych úlohách týkajúcich sa klinického skúšania. X Sweden teda zamestnala desať osôb a prenajala si časť kancelárií v sídle spoločnosti X AB, kde personál dotknutý prevodom pokračoval v práci.

53 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu z výročných správ za roky 2007 až 2009 vyplýva, že X Sweden mala dve príjmové položky, konkrétne položky „Úroky a podobné položky výnosov“ a „Ostatné príjmy“. X Sweden nemala žiadne iné príjmy vo forme úrokov než úroky prijaté od spoločnosti X Denmark v rámci splácania pôžičky vo výške 501 miliónov eur, ktorú si zobrala tak, ako je uvedené v bode 50 tohto rozsudku, 27. decembra 2006. Počas rokov 2007, 2008 a 2009 úroky predstavovali 98,1 %, 97,8 % a 98 % celkových príjmov spoločnosti X Sweden, pričom ostatné príjmy predstavovali 1,9 %, 2,2 % a 2 %. Úroky vykazované z titulu pôžičky poskytnutej spoločnosti X Denmark boli zahrnuté pri výpočte zdaniteľného príjmu spoločnosti X Sweden za uvedené roky. X Sweden počas týchto rokov uskutočnila – v súlade s osobitnými pravidlami uplatniteľnými vo Švédsku na úpravu výnosov na daňové účely v rámci skupiny, ako sú stanovené v kapitole 35 zákona o dani z príjmov, – prevody v prospech svojej materskej spoločnosti X Sweden Holding vo výške 60 468 000 eur, 75 621 000 eur a 60 353 294 eur. Na základe tohto prevodu v rámci skupiny X Sweden získala právo na odpôčet, keďže prevedené sumy naopak podliehali dani, za ktorú zodpovedá X Sweden Holding.

54 Pokiaľ ide o X Denmark, táto spoločnosť pri výpočte svojho zdaniteľného príjmu odpôčila úroky prevedené na X Sweden v rámci splácania pôžičky vo výške 501 miliónov eur, ktorú si od tejto spoločnosti zobrala 27. decembra 2006. Keďže X Sweden bola vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, nevykonala pri nich záležitosť dane zo základu.

55 Vo svojom rozhodnutí z 13. decembra 2010 SKAT zastávala názor, že X Sweden, X Sweden Holding a X SCA, SICAR nemajú postavenie vlastníkov požitkov v podobe úrokov v zmysle smernice 2003/49, ako aj daňového dohovoru medzi Luxemburskom a Dánskom a daňového dohovoru medzi severskými krajinami a že vlastníci požitkov v podobe úrokov sú vlastníkami spoločnosti X SCA, SICAR. Podľa ministerstva daní je X SCA, SICAR založená vo forme spoločnosti, ktorá nie je uvedená v zozname uvedenom v článku 3 písm. a) bode i)

smernice 2003/49, pokiaľ ide o spoločnosti patriace do pôsobnosti tejto smernice, a navyše nespôsobujú podmienku stanovenú v článku 3 písm. a) bode iii) uvedenej smernice, podľa ktorého sa na spoločnosť nesmie vzťahovať oslobodenie. Táto spoločnosť je totiž oslobodená od dane z príjmov v podobe úrokov, ziskov a dividend. V každom prípade X SCA, SICAR nemôže byť vlastníkom požitkov v podobe úrokov, pretože z pohľadu dánskeho práva je transparentná. V tomto kontexte ministerstvo daní zastávalo názor, že X Denmark nepredložila dokumenty, ktoré by preukazovali, že investori kapitálových investičných fondov, ktoré vlastní X SCA, SICAR, sú väčšinou daňoví rezidenti v iných krajinách Európskej únie alebo v krajinách, s ktorými Dánske kráľovstvo uzavrelo dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia. SKAT preto zastávala názor, že X Denmark mala vykonať zrážku dane zo zdroja, pokiaľ ide o úroky vyplatené spoločnosti X Sweden.

56 X Denmark napadla rozhodnutie SKAT z 13. decembra 2010 na dánskych súdoch.

57 V tomto kontexte Østre Landsret (Východodánsky odvolací súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Má sa článok 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vykladať v tom zmysle, že ak spoločnosť sídliaca v členskom štáte, na ktorú sa vzťahuje článok 3 tejto smernice, za takých okolností, akými sú okolnosti v prejednávanej veci, prijme úrok od dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, je „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto úrokov v zmysle uvedenej smernice?

b) Má sa pojem „vlastník požitkov“ v článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vykladať v súlade so zodpovedajúcim pojmom v článku 11 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977]?

c) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku písm. b): má sa tento pojem vykladať len z hľadiska komentára k článku 11 modelovej [daňovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 8) alebo možno prihliadať aj na neskoršie komentáre, akými sú doplnenia z roku 2003 týkajúce sa „účelových spoločností“ (bod 8.1, teraz bod 10.1) a doplnenia z roku 2014 týkajúce sa „zmluvných alebo zákonom stanovených povinností“ (bod 10.2)?

d) Pokiaľ možno do výkladu zahrnúť komentár z roku 2003, je to, aby sa spoločnosť nepovažovala za „vlastníka požitkov“ v zmysle smernice [2003/49], podmienené skutočným presmerovaním finančných prostriedkov osobám, ktoré sa v štáte, v ktorom sídli platiteľ úrokov, považujú za „vlastníkov požitkov“ v podobe predmetných úrokov, a uplatní sa prípadne ďalšia podmienka, aby k skutočnému prevodu došlo v úzkej časovej súvislosti s výplatou úrokov a/alebo v podobe výplaty úrokov?

e) Aký význam má v tejto súvislosti skutočnosť, či sa na účely pôžičky použije vlastný kapitál, či je predmetný úrok zahrnutý do istiny, či príjemca úrokov následne uskutoční prevod svojej materskej spoločnosti sídliacej v tom istom štáte v rámci skupiny s cieľom upraviť výnosy na daňové účely podľa pravidiel platných v dotknutom štáte, či sú predmetné úroky následne konvertované na vlastné imanie spoločnosti, ktorá je príjemcom pôžičky, či príjemca úrokov má zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť previesť úroky na inú osobu a či väčšina osôb, ktoré sa v štáte, kde sídli platiteľ úrokov, považujú za „vlastníkov požitkov“ v podobe úrokov, sídli v iných členských štátoch alebo v tretích krajinách, s ktorými má Dánske kráľovstvo podpísaný dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, takže podľa dánskej právnej úpravy zdanenia by neexistoval základ na vykonanie zrážky dane zo základu, keby boli tieto osoby poskytovateľmi pôžičky, a teda by boli priamymi príjemcami úrokov?

f) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca úrokov považovať za „vlastníka

požitkov' v zmysle smernice, skutočnosť, že vnútroštátny súd po posúdení skutkových okolností veci konštatuje, že príjemca – bez zmluvnej alebo zákonom stanovenej povinnosti previesť prijaté úroky na tretiu osobu – nemal 'plné' právo 'používať a požívať' úroky' v zmysle komentára z roku 2014 k [modelovej zmluve OECD z roku 1977]?

2. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 5 ods. 1 smernice [2003/49] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu alebo na článok 5 ods. 2 tejto smernice len za predpokladu, že dotknutý členský štát prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa vykonáva článok 5 smernice, alebo že vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 5?

b) V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. a): možno považovať § 2 ods. 2 písm. d) dánskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý stanovuje, že sa obmedzená daňová povinnosť pri úrokových príjmoch nevzťahuje 'na úroky oslobodené... podľa smernice [2003/49] o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov', za takéto osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 5 smernice?

3. Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou daňovou zmluvou OECD], podľa ktorého je zdaňovanie úrokov podmienené tým, či sa príjemca úrokov považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice?

4. Ide o zneužívanie v zmysle smernice [2003/49], pokiaľ sú v členskom štáte, kde sídli platiteľ úrokov, úroky daňovo odpočítateľné a v členskom štáte, kde sídli príjemca úrokov, sa úroky nezdaňujú?

5. a) Vzťahuje sa smernica [2003/49] na spoločnosť so sídlom v Luxembursku založenú a zapísanú do registra podľa loi du 15 juin 2004, relative à la Société d'investissement en capital à risque (zákon z 15. júna 2004 o spoločnostiach investujúcich do rizikového kapitálu) ako 'société en commandite par actions' (komanditná akciová spoločnosť, SCA) a tiež označovanú ako 'société d'investissement en capital à risque' (spoločnosť investujúca do rizikového kapitálu, SICAR)?

b) Môže byť v prípade kladnej odpovede na piatu otázku písm. a) luxemburská 'SCA, SICAR' 'vlastníkom požitkov' v podobe úrokov v zmysle smernice [2003/49] napriek tomu, že sa v členskom štáte, kde má sídlo spoločnosť, ktorá je platiteľom úrokov, považuje podľa vnútroštátneho práva za daňovo transparentný subjekt?

c) V prípade zápornej odpovede na prvú otázku písm. a), teda ak sa spoločnosť, ktorá je príjemcom úrokov, nepovažuje za 'vlastníka požitkov': možno považovať SCA, SICAR v takej situácii a za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, za 'vlastníka požitkov' v podobe predmetných úrokov v zmysle smernice?

6. Má členský štát, ktorý nechce uznať, že spoločnosť v inom členskom štáte je vlastníkom požitkov v podobe úrokov, a tvrdí, že táto spoločnosť je umelou úcelovou spoločnosťou, podľa smernice [2003/49] alebo článku 10 ES povinnosť uviesť, koho má teda členský štát považovať za vlastníka požitkov?

7. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky

prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie záložky dane zo základu (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej záložkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb (vrátane úrokových príjmov) vymáhaných od spoločností sídlacích v tom istom členskom štáte?

8. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od záložkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES (a/alebo s článkom 56 ES) samostatne alebo ako celok právnej úprave, na základe ktorej:

– je platiteľ úrokov v poslednom uvedenom členskom štáte povinný vykonať záložku dane z úrokov zo základu a ručí štátu za nevykonanie záložky dane zo základu, ale takáto povinnosť vykonať záložku dane zo základu sa neuplatní, ak príjemca úrokov sídli v tomto členskom štáte?

– materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte by v prvých dvoch zdaňovacích obdobiach nemala povinnosť platiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb, ale bola by povinná zaplatiť daň z príjmov právnických osôb až omnoho neskôr, než je splatnosť záložkovej dane?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby pri odpovedi na ôsmu otázku prihliadal na odpoveď na siedmu otázku.“

3. Vec C-119/16, C Danmark I

58 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, C USA so sídlom v Spojených štátoch vlastní C Cayman Islands so sídlom na Kajmaných ostrovoch, ktorá bola až do konca roku 2004 vlastníkom spoločnosti C Danmark II so sídlom v Dánsku, ktorá je zastrešujúcou materskou spoločnosťou skupiny spoločností. Na konci roku 2004 sa v skupine uskutočnila reštrukturalizácia, v rámci ktorej boli medzi spoločnosťami C Cayman Islands a C Danmark II doplnené dve švédске spoločnosti, C Sverige I a C Sverige II, ako aj dánska spoločnosť C Danmark I. C Danmark I sa od 1. januára 2005 stala zastrešujúcou materskou spoločnosťou dánskej a/alebo americkej skupiny, ktorej zastrešujúcou materskou spoločnosťou je C USA.

59 Dôvody reštrukturalizácie európskej a/alebo americkej skupiny opísala C Danmark I v poznámke s názvom 2004 European Restructuring Process (európsky reštrukturalizačný proces z roku 2004), v ktorej sa najmä uvádza:

„V roku 2004 skupina... zrevidovala svoju organizačnú štruktúru a rozhodla o doplnení dodatočných holdingových spoločností a pákového efektu do svojej európskej štruktúry. Dodatočné holdingové spoločnosti umožňujú spoločnosti vo nejší prístup ku kapitálu v Európe a efektívnejšie prevádzka kapitál v rámci spriaznených spoločností skupiny. Navyše uzávierky nových holdingových spoločností odrážajú nestranné trhové zhodnotenia európskej skupiny, čo by perspektívne mohlo spoločnosti pomôcť získať financovanie zo strany tretích osôb. Napokon, a možno je to to najdôležitejšie, zavedenie pákového efektu do štruktúry umožní minimalizovať obchodné riziká podniku tým, že znižuje výšku vlastného kapitálu, ktorý vstupuje do obchodných transakcií.

Vzhľadom na súasný priaznivý režim holdingových spoločností pôsobiacich vo Švédsku sa skupina... rozhodla vytvoriť svoje nové európske holdingové spoločnosti v tejto krajine s cieľom využívať výhody tohto režimu.“

60 Ministerstvo daní zastávalo názor, že doplnenie dvoch švédskych spoločností nad dánsku časť skupiny bolo motivované daňovými úvahami. Dňa 30. októbra 2009 SKAT prijala rozhodnutie, podľa ktorého C Sverige II ani C Sverige I nemožno považovať za vlastníkov požitkov v podobe úrokov vyplatených spoločnosťou C Danmark I v zmysle smernice 2003/49 a daňového dohovoru medzi severskými krajinami.

61 Landskatteretten (Štátna daňová komisia, Dánsko) uznesením z 25. mája 2011 potvrdila rozhodnutie SKAT, pričom zastávala názor, že švédske spoločnosti sú len úcelovými spoločnosťami. V tomto uznesení sa najmä konštatovalo:

„Až do reštrukturalizácie vykonávanej koncom roka 2004/začiatkom roka 2005 bola zastrešujúca spoločnosť v dánskej časti skupiny, [C Danmark II], priamo vo vlastníctve spoločnosti [C Cayman Islands].

Reštrukturalizácia viedla k tomu, že medzi [C Cayman Islands] a [C Danmark II] boli doplnené tri novozaložené spoločnosti a [C Cayman Islands] následne vlastnila švédsku holdingovú spoločnosť, ktorá sama vlastnila inú švédsku spoločnosť vlastníacu [C Danmark I], ktorá sa stala zastrešujúcou materskou spoločnosťou v dánskej časti skupiny. Štruktúra skupiny bola vytvorená najmä sériou predajov spoločností v rámci skupiny, pri ktorých [C Cayman Islands] poskytla spoločnosti [C Sverige I] dve pôžičky vo výške 75 miliónov eur a 825 miliónov eur, a [C Sverige II] poskytla spoločnosti [C Danmark I] dve pôžičky vo výške 75 miliónov eur a 825 miliónov eur.

Vlastná zmenka na sumu 75 miliónov eur medzi spoločnosťami [C Cayman Islands] a [C Sverige I] bola vystavená za úplne rovnakých podmienok, ako sú podmienky vyplývajúce z vlastnej zmenky na sumu 75 miliónov eur medzi spoločnosťami [C Sverige II] a [C Danmark I]. To isté platí aj v prípade vlastných zmienek na sumu 825 miliónov eur... V rámci uskutočnenej reštrukturalizácie a pôžičkového vzťahu, ktorý v tomto kontexte vznikol a ktorý je vyjadrený transakciami medzi stranami so spoločnými záujmami, [C Sverige II] previedla na [C Sverige I] pri použití švédskych pravidiel o prevodoch v rámci skupiny úroky prijaté od spoločnosti [C Danmark I], zatiaľ čo [C Sverige I] následne previedla finančné prostriedky na [C Cayman Islands] ako úrokové náklady.

Keže vo Švédsku neexistovalo žiadne zdanenie istých príjmov zdaniteľných podľa švédskych daňových pravidiel platných v danom čase, platby úrokov, ktoré prislúchali spoločnosti [C Danmark I], boli preto v plnej miere prevedené na [C Cayman Islands] prostredníctvom švédskych spoločností.

Žiadna zo spoločností vytvorených v rámci reštrukturalizácie nevykonávala iné činnosti ako činnosti holdingu, a to je dôvod, prečo boli ich predpokladané príjmy len príjmami, ktoré sú svojou

povahou spojené s ?innos?ou holdingu. Pri vytváraní pôži?kových vz?ahov súvisiacich s reštrukturalizáciou to teda muselo nevyhnutne nazna?ova?, pokia? dlžnícke spoločnosti mohli plni? svoje s tým súvisiace záväzky, že tieto spoločnosti dostávajú finan?né prostriedky od iných spoločností skupiny. Od za?iatku muselo ís? o predchádzajúcu podmienku.

[C Sverige II] sa teda považuje za ú?elovú spoločnos?, ktorá má k dispozícii tak málo práv k prijatým sumám, že ju nemožno považova? za vlastníka požitkov v podobe úrokov prijatých od spoločnosti [C Danmark I], a to ani pod?a [da?ového dohovoru medzi severskými krajinami], ani pod?a smernice 2003/49. V tejto súvislosti je irelevantné, že prevody medzi švédskymi spoločnos?ami majú formu prevodov v rámci skupiny, a nie platieb úrokov.“

62 Žalobky?a vo veci samej, C Danmark I, zastáva názor, že C Sverige II a C Sverige I boli založené vo Švédsku v súvislosti s reštrukturalizáciou skupiny v Európe, ktorá bola odôvodnená všeobecnými a obchodnými úvahami. Pod?a žalobkyne vo veci samej je C Sverige II „vlastníkom požitkov“ v zmysle smernice 2003/49 v podobe úrokov, ktoré jej previedla.

63 V tomto kontexte Østre Landsret (Východodánsky odvolací súd) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Má sa ?lánok 1 ods. 1 v spojení s ?lánkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vyklada? v tom zmysle, že ak spoločnos? sídliaca v ?lenskom štáte, na ktorú sa vz?ahuje ?lánok 3 uvedenej smernice, za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, prijme úroky od dcérskej spoločnosti v inom ?lenskom štáte, je ‚vlastníkom požitkov‘ v podobe týchto úrokov v zmysle tejto istej smernice?

b) Má sa pojem ‚vlastník požitkov‘ v ?lánku 1 ods. 1 v spojení s ?lánkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vyklada? v súlade so zodpovedajúcim pojmom v ?lánku 11 [modelovej da?ovej zmluvy OECD z roku 1977]?

c) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku písm. b): má sa tento pojem vyklada? len z h?adiska komentára k ?lánku 11 [modelovej da?ovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 8), alebo sa môže prihliada? aj na neskoršie komentáre, akými sú doplnenia z roku 2003 týkajúce sa ‚ú?elových spoločností‘ (bod 8.1, teraz bod 10.1) a doplnenia z roku 2014 týkajúce sa ‚zmluvných alebo zákonom stanovených povinností‘ (bod 10.2)?

d) Ak možno prihliada? na komentár z roku 2003: je to, aby sa spoločnos? nepovažovala za ‚vlastníka požitkov‘ v zmysle smernice [2003/49], podmienené skuto?ným prevedením finan?ných prostriedkov osobám, ktoré sa v štáte, v ktorom sídli platite? úrokov, považujú za ‚vlastníkov požitkov‘ v podobe predmetných úrokov, a ak áno, je ?alšou podmienkou to, že k skuto?nému prevodu dôjde v okamihu blízkom výplate úrokov a/alebo sa uskuto?ní ako výplata úrokov?

e) Aký význam má v tejto súvislosti skuto?nos?, ?i sa na ú?ely pôži?ky použije vlastný kapitál, ?i je predmetný úrok zahrnutý do istiny, ?i príjemca úrokov následne uskuto?ní prevod materskej spoločnosti sídliacej v tom istom štáte v rámci skupiny s cie?om upravi? výnosy na da?ové ú?ely pod?a pravidiel platných v dotknutom štáte, ?i predmetné úroky sú následne konvertované na vlastné imanie spoločnosti, ktorá je príjemcom pôži?ky, ?i príjemca úrokov má zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnos? previes? úroky na inú osobu a ?i väčšina osôb, ktoré sa v štáte, kde sídli platite? úrokov, považujú za ‚vlastníkov požitkov‘ v podobe úrokov, sídli v iných ?lenských štátoch alebo v tretích krajinách, s ktorými má Dánske krá?ovstvo podpísaný dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, takže pod?a dánskej právnej úpravy zda?ovania by neexistoval základ na vykonanie zrážky dane zo základu, keby boli tieto osoby poskytovateľmi pôži?ky, a teda by boli priamymi príjemcami úrokov?

f) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca úrokov považovať za „vlastníka požitkov“ v zmysle smernice, skutočnosť, ak vnútroštátny súd po posúdení skutkových okolností veci konštatuje, že príjemca – bez zmluvnej alebo zákonom stanovenej povinnosti previesť prijaté úroky na inú osobu – nemal „plné“ právo „používať a požívať“ úroky v zmysle komentára z roku 2014 k [modelovej zmluve OECD z roku 1977]?

2. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 5 ods. 1 smernice [2003/49] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu alebo na článok 5 ods. 2 tejto smernice iba vtedy, ak prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa vykonáva článok 5 smernice, alebo ak vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 5?

b) V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. a): možno považovať § 2 ods. 2 písm. d) dánskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý stanovuje, že sa obmedzená daňová povinnosť pri úrokových príjmoch nevzťahuje „na úroky oslobodené... podľa smernice [2003/49] o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov“, za takéto osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 5 smernice?

3. Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou daňovou zmluvou OECD], podľa ktorého je zdaťovanie úrokov podmienené tým, či sa príjemca úrokov považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice?

4. Má členský štát, ktorý nechce uznať, že spoločnosť v inom členskom štáte je vlastníkom požitkov v podobe úrokov, a tvrdí, že táto spoločnosť je umelou úcelovou spoločnosťou, podľa smernice [2003/49] alebo článku 10 ES povinnosť uviesť, koho má teda členský štát považovať za vlastníka požitkov?

5. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie zrážky dane zo základu (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej zrážkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb (vrátane úrokových príjmov) vymáhaných od spoločností sídliacich v tom istom členskom štáte?

6. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte sa v tomto členskom štáte považuje za zdaniteľnú osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES (a/alebo s článkom 56 ES) samostatne alebo ako celok právnej úprave, na základe ktorej:

– posledný uvedený členský štát požaduje od platiteľa úrokov, aby vykonal zrážku dane z úrokov zo základu, a považuje túto osobu za zodpovednú voči štátu za nevykonanie zrážky dane

zo základu, pričom ak príjemca úrokov sídli v poslednom uvedenom členskom štáte, nemá takú povinnosť vykonať zrážku dane zo základu?

– materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte by v prvých dvoch zdaňovacích obdobiach nemala povinnosť platiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb, ale musela by za ňu platiť daň z príjmov právnických osôb až omnoho neskôr, než je splatnosť zrážkovej dane?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby pri odpovedi na šiestu otázku prihliadal na odpoveď na piatu otázku.“

4. Vec C-299/16, Z Denmark

64 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Z Denmark je dánsky priemyselný podnik.

65 V auguste 2005 kapitálový investičný fond A Fund nadobudol približne 66 % akcií typu A tejto spoločnosti (predstavujúcich približne 64 % hlasovacích práv) od ich predchádzajúcich vlastníkov, teda kapitálového investičného fondu B a dánskeho finančného podniku C, zatiaľ čo si ponechala zvyšnú časť akcií typu A. Okrem toho určité počet vedúcich pracovníkov spoločnosti Z Denmark boli držiteľmi akcií typu B.

66 A Fund je tvorený piatimi fondmi, z ktorých štyri boli vytvorené vo forme komanditnej spoločnosti (Limited Partnership) v Jersey, teda z pohľadu dánskeho daňového práva v daňovo transparentnej forme. Posledný fond, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, má formu daňovo netransparentnej spoločnosti a vlastní približne 0,5 % fondu A Fund. Podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom sú investori v prvých štyroch fondoch daňovými rezidentmi vo veľkom počte krajín, ktoré sú alebo nie sú súčasťou Únie.

67 V rámci akvizície uvedenej v bode 65 tohto rozsudku A Fund poskytol 27. septembra 2005 spoločnosti Z Denmark pôžičku vo výške 146 010 341 DKK (približne 19,6 milióna eur). Úrok, ktorý sa má z pôžičky platiť, bol 9 % ročne.

68 Dňa 28. apríla 2006 A Fund previedol celú svoju pohľadávku voči spoločnosti Z Denmark v celkovej výške 146 010 341 DKK (približne 19,6 milióna eur) na Z Luxembourg, spoločnosť, ktorú v ten istý deň sám založil v Luxembursku.

69 Prevodná operácia bola dovŕšená tým, že A Fund poskytol spoločnosti Z Luxembourg pôžičku, ktorá bola tiež vo výške 146 010 341 DKK (približne 19,6 milióna eur). Úrok, ktorý sa má z pôžičky platiť, bol 9,875 %, pričom úroky sa mali zúčtovať na konci roka.

70 Dňa 21. júna 2006 A Fund previedol svoje akcie v spoločnosti Z Denmark na Z Luxembourg.

71 Podľa úctovnej závierky spoločnosti Z Luxembourg za rok 2007 (v úctovnej závierke za rok 2006 sú uvedené porovnateľné položky) táto spoločnosť nemala inú činnosť, než je vlastníctvo akcií v spoločnosti Z Denmark. Tieto údaje tiež preukazujú, že výsledok spoločnosti Z Luxembourg, ktorý bol za rok 2006 záporný vo výške 23 588 eur, sa stal za rok 2007 kladným vo výške 15 587 eur. Z uvedených úctovných závierok tiež vyplýva, že príjmy z úrokov počas týchto rokov vzrástli na 1 497 208 eur a 1 192 881 eur, zatiaľ čo úrokové náklady boli 1 473 675 eur a 1 195 124 eur. V položke „Daň z príjmu“ (Tax on profit) bola za rok 2006 uvedená suma 3 733 eur a za rok 2007 nula.

72 Z Denmark 1. novembra 2007 splatila pôžičku, ktorú jej poskytol A Fund, pričom akumulované úroky dosiahli k tomuto dňu sumu 21 241 619 DKK (približne 2,85 milióna eur). Z Luxembourg v ten istý deň splatila fondu A Fund svoj dlh, ktorý tvorila istina a úroky.

73 SKAT vo svojom rozhodnutí z 10. decembra 2010 nepriznala spoločnosti Z Luxembourg postavenie vlastníka požitkov v podobe úrokov, ktoré jej vyplatila Z Denmark v zmysle smernice 2003/49 a daňového dohovoru medzi Luxemburskom a Dánskom.

74 Rozhodnutím z 31. januára 2012 štátna daňová komisia potvrdila rozhodnutie SKAT. Rozhodnutie obsahovalo tieto časti:

„[Z Luxembourg] sa tu nepovažuje za ‚vlastníka požitkov‘ [beneficial owner] ani z hľadiska [daňového dohovoru medzi Luxemburskom a Dánskom], ani z hľadiska smernice [2003/49].

V tomto ohľade je potrebné zohľadniť mechanizmus, ktorý bol uvedený do praxe medzi stranami s tými istými záujmami a na základe ktorého [Z Luxembourg] previedla úroky prijaté od spoločnosti Z Denmark na kapitálový investičný fond, ktorý ich následne previedol na svojich vlastných investorov.

Postúpením pohľadávky kapitálového investičného fondu voči spoločnosti [Z Denmark] na [Z Luxembourg] a súasným nadobudnutím akcií v spoločnosti [Z Denmark] zo strany tejto spoločnosti prostredníctvom pôžičky, ktorú poskytol fond v takmer rovnakej výške, ako bola pohľadávka voči spoločnosti, a za takmer identických podmienok, muselo byť zdanenie spoločnosti [Z Luxembourg], pokiaľ ide o úroky vyplatené dánskou spoločnosťou, neutralizované zaplatením úrokov spoločnosťou v prospech fondu, takže na základe operácií ako celku nemohol vzniknúť žiadny zdaniteľný príjem, ktorý by bol spoločnosti zdanený. Luxemburská spoločnosť sa teda považuje za účelovú spoločnosť, ktorá nemá reálnu právomoc ani možnosť prijímať rozhodnutia, pokiaľ ide o disponovanie s prevedenými sumami.

Preto sa zamietá oslobodenie spoločnosti [Z Luxembourg] od dánskej dane zo základu, ako je stanovené v [daňovom dohovore medzi Luxemburskom a Dánskom] a/alebo v smernici [2003/49].

Bolo vysvetlené, že úroky prevedené zo spoločnosti [Z Luxembourg] na kapitálový investičný fond, ktorý treba považovať za transparentný, boli následne prevedené na investorov fondu. Vzniká teda otázka, či je prípadne potrebné upustiť od dane z úrokov podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý sa vzťahuje na investorov. Vzhľadom na spôsob, akým bola vec predložená, nie je odôvodnené na túto otázku odpovedať, a to z jednoduchého dôvodu, že predložené zoznamy nepredstavujú dostatočnú dokumentáciu na preukázanie toho, že došlo k dvojitému zdaneniu.“

75 Z Denmark napadla toto rozhodnutie štátnej daňovej komisie na dánskych súdoch.

76 Pred vnútroštátnym súdom Z Denmark najmä tvrdí, že pojem „vlastník požitkov“ v zmysle smernice 2003/49 je pojmom práva Únie, ktorý musí mať svoj vlastný výklad a nie výklad z hľadiska modelovej daňovej zmluvy OECD. V každom prípade výklad možno vykonať len vo vzťahu k modelovej daňovej zmluve OECD z roku 1977 a súvisiacich komentárov. Dynamický výklad by bol v rozpore so zásadou právnej istoty. Navyše Z Denmark spochybňuje skutočnosť, že by v prejednávanej veci došlo k zneužitiu v zmysle smernice 2003/49.

77 Napokon Z Denmark kritizuje rozdielne zaobchádzanie, ku ktorému dochádza v prejednávanej veci a ktoré je v rozpore s článkom 43 ES, najmä nemožnosť spoločnosti Z Luxembourg odpísať úroky platené z pôžičky získanej od svojho akcionára s tým cieľom, aby

mohla poskytnúť pôžičku spoločnosti Z Denmark. Ak by totiž Z Luxembourg bola dánskou spoločnosťou, mohla by si odpísať tieto výdavky a nemala by zdaňovať príjem z úrokov.

78 Pokiaľ ide o zdaňovanie zo základu, Z Denmark sa dovoľáva existencie určitého počtu zásadných rozdielov v porovnaní so zdanením týkajúcim sa spoločností rezidentov. Po prvé daň zo základu je splatná pred daňou z príjmov právnických osôb. Po druhé úroky z omeškania sú pri dani zo zdroja oveľa vyššie ako v prípade dane z príjmov právnických osôb. Po tretie zrážka dane zo základu je povinný vykonať dlžník. Po štvrté dlžník je tiež povinný zaplatiť daň zo základu.

79 Za týchto podmienok Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Má sa článok 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vykladať v tom zmysle, že ak spoločnosť sídliaca v členskom štáte, na ktorú sa vzťahuje článok 3 uvedenej smernice, za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, prijme úroky od dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, je „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto úrokov v zmysle tej istej smernice?

b) Má sa pojem „vlastník požitkov“ v článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49] vykladať v súlade so zodpovedajúcim pojmom v článku 11 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977]?

c) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku písm. b): má sa tento pojem vykladať len z hľadiska komentára k článku 11 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 8), alebo sa má prihliadať aj na neskoršie komentáre, akými sú doplnenia z roku 2003 týkajúce sa „úrokových spoločností“ (bod 8.1, teraz bod 10.1) alebo doplnenia z roku 2014 týkajúce sa „zmluvných alebo zákonom stanovených povinností“ (bod 10.2)?

d) Ak možno pri výklade prihliadať na komentár z roku 2003: Má v takomto prípade pri posudzovaní otázky, či možno konštatovať, že spoločnosť nie je „vlastníkom požitkov“ v zmysle smernice [2003/49], význam, či sa predmetné úroky zahrnú do istiny, či príjemca úrokov mal zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť postúpiť úroky na inú osobu a či viacero osôb, ktorým sa pripočítajú/zaplatia úroky a ktoré sa v štáte, kde sídli platiteľ úrokov, považujú za „vlastníkov požitkov“, sídli v iných členských štátoch alebo v iných štátoch, s ktorými má Dánsko kráľovstvo podpísaný dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia, takže podľa dánskeho práva by neexistoval základ na vykonanie zrážky dane zo základu, keby boli tieto osoby poskytovateľmi pôžičky, a teda by boli priamymi príjemcami úrokov?

e) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca úrokov považovať za „vlastníka požitkov“ v zmysle smernice, skutočnosť, že vnútroštátny súd po posúdení skutkových okolností veci konštatuje, že príjemca – bez zmluvnej alebo zákonom stanovenej povinnosti previesť prijaté úroky na tretiu osobu – nemal „plné“ právo „používať a požívať“ úroky v zmysle komentára z roku 2014 k [modelovej daňovej zmluve OECD z roku 1977]?

2. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 5 ods. 1 smernice [2003/49] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu alebo na článok 5 ods. 2 tejto smernice iba vtedy, ak prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa vykonáva článok 5 smernice, alebo ak vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia, či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 5?

b) V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. a): možno považovať § 2 ods. 2 písm. d) dánskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý stanovuje, že obmedzená daňová povinnosť pri úrokových príjmoch sa nevzťahuje „na úroky oslobodené... podľa smernice

2003/49/ES o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov, za takéto osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 5 smernice?

3. Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou zmluvou OECD], podľa ktorého je zdačovanie úrokov podmienené tým, či sa príjemca úrokov považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 5 smernice?

4. Má členský štát, ktorý nechce uznať, že spoločnosť v inom členskom štáte je vlastníkom požitkov v podobe úrokov, a tvrdí, že táto spoločnosť je umelou údelovou spoločnosťou, podľa smernice [2003/49] alebo článku 10 ES povinnosť uviesť, koho má teda členský štát považovať za vlastníka požitkov?

5. V prípade, ak má platiteľ úrokov sídlo v jednom členskom štáte a príjemca úrokov má sídlo v inom členskom štáte a ak sa príjemca úrokov nepovažuje za „vlastníka požitkov“ v podobe predmetných úrokov podľa smernice [2003/49], a preto sa v tomto členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES právnej úprave, na základe ktorej prvý uvedený členský štát pri zdanení príjemcu úrokov, ktorý nemá sídlo v tomto štáte, nezohľadní náklady v podobe nákladov na úroky, ktoré príjemca úrokov vynaložil za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, hoci náklady na úroky sú podľa právnej úpravy tohto členského štátu vo všeobecnosti odpočítateľnou položkou, a preto si ich príjemca úrokov, ktorý má sídlo v tomto štáte, môže odpočítať od zdaniteľného príjmu?

6. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie zrážky dane zo základu (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej zrážkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb (vrátane úrokových príjmov) vymáhaných od spoločností sídliacich v tom istom členskom štáte?

7. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice [2003/49], pokiaľ ide o úroky prijaté od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť sa v poslednom uvedenom členskom štáte považuje za osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s týmito úrokmi, bráni článok 43 v spojení s článkom 48 ES (a/alebo s článkom 56 ES) samostatne alebo ako celok právnej úprave, na základe ktorej:

– je platiteľ úrokov v poslednom uvedenom členskom štáte povinný vykonať zrážku dane z úrokov zo základu a ručí štátu za nevykonanie zrážky dane zo základu, ale takáto povinnosť vykonať zrážku dane zo základu sa neuplatní, ak príjemca úrokov sídli v tomto členskom štáte,

– materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte by v prvých dvoch zdaňovacích obdobiach nemala povinnosť platiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb, ale bola by povinná zaplatiť daň z príjmov právnických osôb až omnoho neskôr, než je splatnosť zrážkovej dane?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby pri odpovedi na túto otázku prihliadal na odpoveď na šiestu otázku.“

Konanie na Súdnom dvore

80 Z dôvodu vzájomnej súvislosti medzi štyrmi konaniami vo veciach samých, ktoré sa všetky týkajú výkladu smernice 2003/49 a základných slobôd zakotvených v Zmluvách, je potrebné ich spojiť na účely vyhlásenia rozsudku.

81 Listom z 2. marca 2017 dánska vláda v súlade s článkom 16 tretím odsekom Štatútu Súdneho dvora Európskej únie navrhla, aby o týchto veciach rozhodovala veľká komora Súdneho dvora. Navyše vzhľadom na podobnosť existujúcu medzi týmito vecami a vecami C-116/16 a C-117/16, ktoré sú predmetom rozsudku z dnešného dňa, T Danmark a Y Denmark Aps (C-116/16 a C-117/16), dánska vláda tiež navrhla, aby Súdny dvor podľa článku 77 svojho rokovacieho poriadku nariadil spoločné pojednávanie pre všetky tieto veci. Súdny dvor návrhom dánskej vlády vyhovel.

O prejudiciálnych otázkach

82 Otázky položené vnútroštátnymi súdmi sa týkajú troch tém. Prvá téma sa týka pojmu „vlastník požitkov“ v zmysle smernice 2003/49, ako aj existencie právneho základu, ktorý umožňuje členskému štátu odmietnuť z dôvodu dopustenia sa zneužitia práva oslobodenie spoločnosti, ktorá zaplatila úroky subjektu so sídlom v inom členskom štáte, od akéhokoľvek zdanenia uvedeného v článku 1 ods. 1 uvedenej smernice. Pokiaľ takýto právny základ existuje, druhá téma, ktorú nastolili otázky, sa týka podstatných znakov prípadného zneužitia práva a súvisiacich spôsobov dokazovania. Napokon tretia téma otázok, ktoré boli tiež položené pri predpoklade, že existuje možnosť členského štátu odmietnuť poskytnutie výhod smernice 2003/49 takej spoločnosti, sa týka výkladu ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu s cieľom umožniť vnútroštátnym súdom, aby overili, či dánska právna úprava porušuje tieto slobody.

O prvých otázkach písm. a) až c), druhých otázkach písm. a) a b) a tretích otázkach vo veciach C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16

83 Prvými otázkami písm. a) až c) vo veciach C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 sa vnútroštátne sudy po prvé pýtajú, ako sa má vykladať pojem „vlastník požitkov v podobe úrokov“ v zmysle článku 1 ods. 1 a 4 smernice 2003/49. Druhými otázkami písm. a) a b) a tretími otázkami vo veciach C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 sa vnútroštátne sudy po druhé v podstate pýtajú, či boj proti podvodu alebo zneužívaniu, ktorý umožňuje článok 5 smernice 2003/49, predpokladá existenciu vnútroštátneho alebo dojednaného ustanovenia na zabránenie zneužívaniu v zmysle odseku 1 tohto článku. Tieto sudy sa najmä pýtajú, či sa možno domnievať, že vnútroštátne alebo dojednané ustanovenie obsahujúce pojem „vlastník požitkov“ predstavuje právny základ umožňujúci boj proti podvodu alebo zneužitiu práva.

O pojme „vlastník požitkov v podobe úrokov“

84 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že pojem „vlastník požitkov v podobe úrokov“ uvedený v

¶lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49 nemôže odkazovať na pojmy vnútroštátneho práva, ktoré majú rôzny význam.

85 V tomto ohľade bolo rozhodnuté, že z odôvodnení 2 až 4 smernice 2003/49 vyplýva, že jej cieľom je odstrániť dvojité zdaťovanie výplat úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov a zdať tieto výplaty iba raz v jednom členskom štáte, pričom zrušenie zdaťovania týchto výplat v členskom štáte, z ktorého tieto výplaty pochádzajú, je najvhodnejším prostriedkom na zabezpečenie rovnosti daňového zaobchádzania s vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami (rozsudok z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 24).

86 Pôsobnosť smernice 2003/49, tak ako je vymedzená v jej ¶lánku 1 ods. 1, sa preto týka oslobodenia výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúcich v členskom štáte pod podmienkou, že ich príjemca je spoločnosť usadená v inom členskom štáte alebo v inom členskom štáte umiestnený trvalý podnik patriaci spoločnosti členského štátu (rozsudok z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 25).

87 Súdny dvor navyše zdôraznil, že vzhľadom na to, že ¶lánok 2 písm. a) tejto smernice definuje úroky ako „príjem z pohľadávok každého druhu“, len vlastník požitkov môže poberať úroky, ktoré predstavujú príjem z týchto pohľadávok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júla 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 27).

88 Pojem „vlastník požitkov v podobe úrokov“ v zmysle uvedenej smernice sa teda má vykladať tak, že označuje subjekt, ktorý skutočne požíva úroky, ktoré sú mu vyplatené. ¶lánok 1 ods. 4 tej istej smernice posiluje tento odkaz na hospodársku realitu tým, že spresňuje, že spoločnosť niektorého členského štátu sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech, a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec.

89 Ako to vyplýva z bodu 10 tohto rozsudku, aj keď v niektorých jazykových verziách ¶lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49, ako v bulharčine, francúzštine, lotyštine a rumunčine, sa používa pojem „príjemca“, vo väčšine ostatných verzií sa používajú výrazy ako „skutočný príjemca“ (španielčina, čeština, estónčina, angličtina, taliančina, litovčina, maltčina, portugalčina a fínčina) alebo „vlastník“/„ten, kto má právo používať“ (nemčina, dánčina, gréčtina, chorvátčina, maďarčina, poľština, slovenčina, slovinčina a švédčina), alebo aj „ten, kto má právo ako posledný“ (holandčina). Používanie týchto rôznych pojmov preukazuje, že pojem „príjemca“ sa nevzťahuje na formálne identifikovaného príjemcu, ale na subjekt, ktorý má hospodársky prospech z prijatých úrokov a ktorý má teda možnosť slobodne určiť ich využitie. V súlade s tým, čo bolo pripomenuté v bode 86 tohto rozsudku, jedine subjekt so sídlom v Únii môže byť vlastníkom požitkov v podobe úrokov, na ktorého sa môže vzťahovať oslobodenie stanovené v ¶lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49.

90 Ako to navyše vyplýva z návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov, ktorý bol predložený 6. marca 1998 [dokument KOM (1998) 67 v konečnom znení] a z ktorého vychádza smernica 2003/49, táto smernica sa inšpiruje ¶lánkom 11 modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1996 a sleduje rovnaký cieľ ako modelová daňová zmluva OECD z roku 1996, a to zamedziť dvojitému medzinárodnému zdaneniu. Pojem „vlastník požitkov“ je uvedený v dvojstranných dohovoroch založených na tomto vzore, ako aj v následných zmenách uvedeného vzoru a v súvisiacich komentároch, ktoré sú teda relevantné pre výklad uvedenej smernice.

91 Žalobkyne vo veciach samých tvrdia, že nemožno prijať výklad pojmu „vlastník požitkov v

podobe úrokov a licenčných poplatkov“ v zmysle §1 článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 na základe modelovej daňovej zmluvy OECD a súvisiacich komentárov, pretože by bol zbavený akejkoľvek demokratickej legitímnosti. Toto tvrdenie však nemožno prijať, keďže takýto výklad, hoci inšpirovaný prácami OECD, vychádza, ako to vyplýva z bodov 85 až 90 tohto rozsudku, z tejto smernice, ako aj z legislatívneho postupu jej prijímania, ktorý je výrazom demokratického postupu Únie.

92 Z vývoja modelovej daňovej zmluvy OECD a súvisiacich komentárov, ako to bolo uvedené v bodoch 4 až 6 tohto rozsudku, pritom vyplýva, že pojem „vlastník požitkov“ vylučuje údelové spolonosti a nemá sa chápať v úzkom a technickom zmysle, ale v zmysle umožňujúcim zamedziť dvojitému zdaneniu, ako aj predísť podvodu a daňovým únikom.

93 Aj dvojstranné dohovory uzatvorené členskými štátmi s inými členskými štátmi na základe modelovej daňovej zmluvy OECD, ako napríklad daňový dohovor medzi severskými krajinami, potvrdzujú tento vývoj. Je totiž potrebné konštatovať, že uvedené dohovory, citované v bodoch 16 až 18 tohto rozsudku, obsahujú všetky pojem „vlastník požitkov“ v zmysle uvedeného vzoru.

94 Je potrebné ešte spresniť, že samotná okolnosť, že spolonosť, ktorá prijíma úroky v jednom členskom štáte, nie je „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto úrokov, nevyhnutne neznamena, že oslobodenie stanovené v §1 článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 sa neuplatňuje. Je totiž možné si predstaviť, že tieto úroky sú z tohto dôvodu oslobodené v štáte pôvodu, pokiaľ spolonosť, ktorá ich prijíma, prevedie ich sumu na vlastníka požitkov usadeného v Únii, ktorý navyše spĺňa všetky podmienky stanovené smernicou 2003/49 na to, aby sa na neho vzťahovalo takéto oslobodenie.

O nevyhnutnosti osobitného vnútroštátneho alebo dojednaného ustanovenia, ktorým sa vykonáva §1 článok 5 smernice 2003/49

95 Vnútroštátne súdy chcú vedieť, či na účely boja proti zneužitiu práva v rámci uplatňovania smernice 2003/49 musí členský štát prijať osobitné vnútroštátne ustanovenie na prebratie tejto smernice, alebo či sa môže odvolať na zásady alebo vnútroštátne či dojednané ustanovenia na zabránenie zneužívaniu.

96 V tomto ohľade z ustálenej judikatúry vyplýva, že v práve Únie existuje všeobecná zásada práva, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať právnych noriem Únie (rozsudky z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, bod 24 a citovaná judikatúra; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 35; z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, ako aj z 11. júla 2018, Komisia/Belgicko, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).

97 Túto všeobecnú zásadu práva musia osoby podliehajúce súdnej právomoci dodržiavať. Uplatnenie právnej úpravy Únie totiž nemožno rozšíriť tak, aby zakrývalo transakcie, ktoré sú vykonávané s cieľom získať výhody stanovené právom Únie podvodom alebo jeho zneužitím (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38; z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, ako aj z 11. júla 2018, Komisia/Belgicko, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).

98 Z tejto zásady tak vyplýva, že ?lenský štát musí odmietnuť uplatnenie ustanovení práva Únie, pokiaľ sa dovolávanie týchto ustanovení neuskutočňuje na dosiahnutie cieľov týchto ustanovení, ale s cieľom získať výhodu z práva Únie, hoci podmienky na získanie tohto zvýhodnenia sú splnené len formálne.

99 Tak je to napríklad v prípade, keď k splneniu colných formalít nedochádza v rámci obvyklých obchodných transakcií, ale je ?isto formálne a jeho cieľom je len zneužívajúcim spôsobom získať udelenie vyrovnávacích súm (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 1981, Schumacher a i., 250/80, EU:C:1981:246, bod 16, ako aj z 3. marca 1993, General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, bod 21) alebo vývozných náhrad (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, bod 59).

100 Navyše zásada zákazu zneužitia práva sa uplatňuje v takých rôznych oblastiach, ako je voľný pohyb tovaru (rozsudok z 10. januára 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc a Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, bod 27), slobodné poskytovanie služieb (rozsudok z 3. februára 1993, Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, bod 13), verejné zákazky na služby (rozsudok z 11. decembra 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ a i., C?113/13, EU:C:2014:2440, bod 62), sloboda usadiť sa (rozsudok z 9. marca 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, bod 24), právo obchodných spoločností (rozsudok z 23. marca 2000, Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, bod 33), sociálne zabezpečenie (rozsudky z 2. mája 1996, Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, bod 24; zo 6. februára 2018, Altun a i., C?359/16, EU:C:2018:63, bod 48, a z 11. júla 2018, Komisia/Belgicko, C?356/15, EU:C:2018:555, bod 99), doprava (rozsudok zo 6. apríla 2006, Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, body 19 až 25), sociálna politika (rozsudok z 28. júla 2016, Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, body 37 až 41), reštriktívne opatrenia (rozsudok z 21. decembra 2011, Afrasiabi a i., C?72/11, EU:C:2011:874, bod 62), alebo aj daň z pridanej hodnoty (DPH) (rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C?255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

101 Pokiaľ ide o túto poslednú oblasť, Súdny dvor opakovane uviedol, že aj keď je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady 77/388 zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zásada zákazu zneužívajúceho konania napriek tomu predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatňuje nezávisle od toho, či sú zneužívané práva a výhody založené na Zmluvách, nariadení alebo smernici (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i., C?251/16, EU:C:2017:881, body 30 a 31).

102 Z toho vyplýva, že na všeobecnú zásadu zákazu zneužívajúceho konania je potrebné sa odvolávať voči osobe, ktorá sa dovoláva určiť pravidel práva Únie stanovujúcich výhodu spôsobom, ktorý nie je v súlade s cieľmi sledovanými týmito pravidlami. Súdny dvor tak rozhodol, že na túto zásadu sa možno odvolať voči zdaniteľnej osobe s cieľom odoprieť jej priznanie najmä práva na oslobodenie od DPH, a to aj v prípade neexistencie ustanovení vnútroštátneho práva upravujúcich takéto odopretie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, bod 62, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C?251/16, EU:C:2017:881, bod 33).

103 Vo veciach samých sú pravidlami, na ktorých zneužívanie sa odvoláva SKAT, ustanovenia smernice 2003/49, ktorá bola prijatá s cieľom podporiť rozvoj jednotného trhu, ktorý má vlastnosti vnútorného trhu, a ktorá stanovuje oslobodenie od dane v ?lenskom štáte pôvodu, pokiaľ ide o úroky zaplatené združenej spoločnosti so sídlom v inom ?lenskom štáte. Ako vyplýva z návrhu smernice uvedeného v bode 90 tohto rozsudku, určité definície stanovené v tejto smernici sa

inšpirovali definíciami uvedenými v článku 11 modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1996.

104 Hoci článok 5 ods. 1 smernice 2003/49 stanovuje, že táto smernica nebráni uplatňovaniu domácich ustanovení alebo ustanovení založených na dohode potrebných na zabránenie podvodu alebo zneužívaniu, toto ustanovenie nemožno vykladať tak, že vylučuje uplatňovanie všeobecnej zásady práva Únie zákazu zneužívajúceho konania, ktorá bola pripomenutá v bodoch 96 až 98 tohto rozsudku. Transakcie, o ktorých SKAT tvrdí, že predstavujú zneužitie práva, spadajú do pôsobnosti práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 42) a môže sa ukázať, že sú nezlučiteľné s cieľom sledovaným touto smernicou.

105 Navyše hoci článok 5 ods. 2 smernice 2003/49 stanovuje, že členské štáty môžu v prípade daňového úniku, vyhýbania sa daniam alebo zneužívania odobrať prospechy plynúce z tejto smernice alebo odmietnuť uplatňovanie tejto smernice, ani toto ustanovenie nemožno vykladať tak, že vylučuje uplatnenie zásady práva Únie zákazu zneužívajúceho konania, keďže uplatnenie uvedenej zásady nie je podmienené požiadavkou transpozície, ako to je v prípade ustanovení tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, body 28 a 31).

106 Ako bolo pripomenuté v bode 85 tohto rozsudku, z odôvodnenia 2 až 4 smernice 2003/49 vyplýva, že cieľom tejto smernice je odstránenie dvojitého zdanenia úrokov a licenčných poplatkov platených medzi združenými spoločnosťami rozdielnych členských štátov alebo medzi stálymi prevádzkarňami takýchto spoločností s cieľom jednak zabrániť nadmerným administratívnym formalitám a problémom s peňažnými tokmi a jednak zabezpečiť rovnosť prístupu s ohľadom na dane k vnútroštátnym a cezhraničným transakciám.

107 Povoliť vytváranie finančných mechanizmov, ktorých jediným cieľom je získať daňové výhody vyplývajúce z uplatňovania smernice 2003/49, nie je v súlade s týmito cieľmi a, naopak, poškodzuje hospodársku súdržnosť, ako aj riadne fungovanie vnútorného trhu, pretože narúša podmienky hospodárskej súťaže. Ako to v podstate uviedla generálna advokátka v bode 63 svojich návrhov vo veci C-115/16, je to tak aj v prípade, keď predmetné transakcie nesledujú výlučne tento cieľ, keďže Súdny dvor rozhodol, že zásada zákazu zneužívajúceho konania sa uplatňuje v daňovej oblasti, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetných transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 53).

108 Napokon právo daňovníkov ťažiť z konkurencie medzi členskými štátmi z dôvodu neexistencie harmonizácie zdačovania príjmov nemožno použiť ako argument proti uplatňovaniu všeobecnej zásady zákazu zneužívajúceho konania. V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že cieľom smernice 2003/49 je harmonizácia v oblasti priamych daní s cieľom umožniť hospodárskym subjektom využívať výhody vnútorného trhu prostredníctvom odstránenia dvojitého zdanenia, a konkrétnejšie, že odôvodnenie 6 tejto smernice spresňuje, že je potrebné nezabráňovať členským štátom, aby prijali opatrenia na boj proti podvodom alebo zneužívaniu.

109 Hoci platí, že ak daňovník hľadá pre seba najvýhodnejší daňový režim, samo osebe to nezakladá všeobecnú domnienku podvodu alebo zneužitia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 50; z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 84, ako aj z 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 60), nie to nemožno na tom, že takýto daňovník nemôže požívať práva či výhody vyplývajúce z práva Únie v prípade, že príslušná operácia je z hospodárskeho hľadiska isto umelá a jej cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury

Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, bod 51; zo 7. novembra 2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, bod 61, ako aj z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, body 61 až 63).

110 Z týchto skutočností vyplýva, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží odmietnuť možnosť požívať práva stanovené v smernici 2003/49, pokiaľ dochádza k ich dovolávaniu sa podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

111 Vzhľadom na všeobecnú zásadu práva Únie zákazu zneužívajúceho konania a nevyhnutnosť zabezpečiť dodržiavanie tejto zásady v rámci vykonávania práva Únie nemá neexistencia vnútroštátnych alebo dojednaných ustanovení na zabránenie zneužívaniu vplyv na povinnosť vnútroštátnych orgánov odmietnuť možnosť požívať práva stanovené v smernici 2003/49, pokiaľ dochádza k ich dovolávaniu sa podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

112 Žalobkyne vo veciach samých sa odvolávajú na rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), ktorý sa týkal priznania oslobodenia stanoveného v smernici Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142), na podporu tvrdenia, že vzhľadom na článok 5 ods. 1 smernice 2003/49 môže členský štát odmietnuť možnosť požívať výhody stanovené touto smernicou len v prípade, že vnútroštátne právne predpisy obsahujú v tomto ohľade samostatný a osobitný právny základ.

113 Túto argumentáciu však nemožno prijať.

114 Je pravda, že Súdny dvor v bode 42 rozsudku z 5. júla 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), pripomenul, že zásada právnej istoty bráni tomu, aby smernice mohli samy osebe zakladať povinnosti jednotlivcom, a teda aby sa smerníc ako takých mohol členský štát dovolávať voči jednotlivcom.

115 Pripomenul tiež, že také konštatovanie nemá vplyv na požiadavku, aby všetky orgány členského štátu pri uplatňovaní vnútroštátneho práva toto právo vykladali v čo najväčšej možnej miere s ohľadom na znenie a účel smerníc s cieľom dosiahnuť nimi sledovaný výsledok, takže uvedené orgány môžu vo vzťahu k jednotlivcom vykladať vnútroštátne právo v súlade so smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, bod 45 a citovanú judikatúru).

116 Práve na základe týchto úvah Súdny dvor vyzval vnútroštátny súd, aby preskúmal, či v dánskom práve existuje ustanovenie alebo všeobecná zásada, podľa ktorej sa zneužitie práva zakazuje, alebo iné ustanovenia o daňovom úniku alebo vyhýbaní sa daniam, ktoré by sa mohli vykladať v súlade s ustanovením smernice 90/434, podľa ktorého v zásade členský štát môže odmietnuť právo na odpočítanie stanovené v tejto smernici v prípade operácie, ktorej cieľom je v podstate takýto podvod alebo vyhýbanie sa, a následne prípadne overiť, či boli podmienky uplatnenia týchto vnútroštátnych ustanovení vo veciach samých splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, body 46 a 47).

117 Aj keby sa však vo veciach samých ukázalo, že vnútroštátne právo neobsahuje pravidlá, ktoré by bolo možné vykladať v súlade s článkom 5 smernice 2003/49, nemožno z toho bez ohľadu na to, ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 5. júla 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), vyvodiť, že vnútroštátne orgány a súdy nemôžu odmietnuť výhodu založenú na práve na oslobodenie stanovenom v článku 1 ods. 1 tejto smernice pre prípad podvodu alebo zneužitia práva (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, bod 54).

118 Odmietnutie adresované da?ovníkovi v prípade takých okolností totiž nespadá pod prípad uvedený v bode 114 tohto rozsudku, pretože je v súlade so všeobecnou zásadou práva Únie, podľa ktorej sa nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľáva? noriem práva Únie (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, body 55 a 56, ako aj citovanú judikatúru).

119 Ako to bolo pripomenuté v bode 96 tohto rozsudku, keďže podvodné alebo zneužívajúce skuto?nosti nemôžu zaklada? právo upravené právnym poriadkom Únie, zamietnutie výhody na základe smernice – v tomto prípade – smernice 2003/49 neznamená uloženie povinnosti dotknutému jednotlivcovi podľa tejto smernice, ale je len jednoduchým dôsledkom konštatovania, že objektívne podmienky vyžadované na ú?ely získania sledovanej výhody, upravené uvedenou smernicou v súvislosti s týmto právom, sú splnené len formálne (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, bod 57 a citovanú judikatúru).

120 Za takých okolností musia teda ?lenské štáty odmietnu? výhodu vyplývajúcu zo smernice 2003/49, a to v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužívajúceho konania, podľa ktorej právo Únie nemôže zakrýva? zneužívajúce konanie zo strany hospodárskych subjektov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 2018, Komisia/Belgicko, C?356/15, EU:C:2018:555, bod 99 a citovanú judikatúru).

121 Vzh?adom na konštatovanie uvedené v bode 111 tohto rozsudku nie je potrebné odpoveda? na tretie otázky, ktoré položil vnútroštátny súd a ktoré sa v podstate týkajú otázky, ?i ustanovenie dvojstranného dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré odkazuje na pojem „vlastník požitkov“, môže predstavova? právny základ na ú?ely boja proti podvodnému a zneužívajúcemu konaniu v rámci smernice 2003/49.

122 Vzh?adom na všetky tieto skuto?nosti je potrebné odpoveda? na prvé otázky písm. a) až c) a na druhé otázky písm. a) a b) vo veciach C?115/16, C?118/16, C?119/16 a C?299/16 takto:

– ?lánok 1 ods. 1 smernice 2003/49 v spojení s ?lánkom 1 ods. 4 tejto smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že oslobodenie výplaty úrokov od akéhoko?vek zdanenia, ktoré stanovuje, je vyhradené len vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, teda subjektom, ktoré majú skuto?ný prospech z týchto úrokov z hospodárskeho h?adiska, a teda môžu slobodne rozhodova? o ich využití,

– všeobecná zásada práva Únie, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľáva? noriem práva Únie, sa má vyklada? v tom zmysle, že oslobodenie výplaty úrokov od akéhoko?vek zdanenia, ktoré je stanovené v ?lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49, musia v prípade podvodného alebo zneužívajúceho konania vnútroštátne orgány a súdy da?ovníkovi odmietnu?, a to aj v prípade, že neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dojednané ustanovenia upravujúce takéto odmietnutie.

O prvých otázkach písm. d) až f) vo veciach C?115/16, C?118/16 a C?119/16, o prvej otázke písm. d) a e) vo veci C?299/16, o štvrtých otázkach vo veciach C?115/16 a C?118/16, o piatej otázke vo veci C?115/16, o šiestej otázke vo veci C?118/16 a o štvrtých otázkach vo veciach C?119/16 a C?299/16

123 Prvými otázkami písm. d) až f) vo veciach C?115/16, C?118/16 a C?119/16, prvou otázkou písm. d) a e) vo veci C?299/16, ako aj štvrtými otázkami vo veciach C?115/16 a C?118/16 sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, aké sú základné zložky zneužitia práva a ako možno tieto zložky stanovi?. V tomto kontexte sa najmä pýtajú, ?i môže existova? zneužitie práva, keď

vlastníkom požitkov v podobe úrokov prevedených zo strany účelových spoločností je napokon spoločnosť so sídlom v treťom štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia. Piatou otázkou vo veci C-115/16, šiestou otázkou vo veci C-118/16 a štvrtými otázkami vo veciach C-119/16 a C-299/16 sa tieto sudy v podstate pýtajú, či členský štát, ktorý odmietne priznať spoločnosti v inom členskom štáte postavenie vlastníka požitkov v podobe úrokov, je povinný identifikovať spoločnosť, ktorú v danom prípade považuje za vlastníka požitkov.

O základných zložkách zneužitia práva a súvisiacich dôkazoch

124 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie cieľ tejto právnej úpravy nebol dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie (rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, body 52 a 53, ako aj z 12. marca 2014, O. a B., C-456/12, EU:C:2014:135, bod 58).

125 Preskúmanie súboru skutočností teda umožňuje overiť, či sú naplnené základné zložky zneužívajúceho konania, a najmä, či hospodárske subjekty vykonali čiastočne formálne alebo umelé transakcie, ktoré sú zbavené akejkoľvek hospodárskej a obchodnej dôvodnosti, a to so základným cieľom získať neoprávnenú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, body 47 až 49; z 13. marca 2014, SICES a i., C-155/13, EU:C:2014:145, bod 33, ako aj zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, bod 47).

126 Súdnemu dvoru neprináleží posudzovať skutkové okolnosti vo veciach samých. Súdny dvor rozhodujúci o návrhu na začatie prejudiciálneho konania však prípadne môže vnútroštátnym súdom poskytnúť indície s cieľom usmerniť ich pri posudzovaní prejednávanych vecí, o ktorých majú rozhodovať. Aj keby vo veciach samých prítomnosť niektorých indícií umožňovala konštatovať existenciu zneužitia práva, vnútroštátnym súdom prináleží overiť, či sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa a či žalobkyne vo veciach samých mali možnosť predložiť dôkaz o opaku.

127 Za umelý mechanizmus možno považovať skupinu spoločností, ktorá nie je vytvorená z dôvodov, ktoré odrážajú hospodársku realitu, ktorá má čiastočne formálnu štruktúru a jej hlavným cieľom alebo jedným z jej hlavných cieľov je získať daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Je to tak najmä v prípade, keď sa prostredníctvom účelového subjektu doplneného do štruktúry skupiny medzi spoločnosťami, ktorá vypláca úroky, a subjekt, ktorý je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, obide zaplatenie dane z úrokov.

128 Indíciou existencie mechanizmu na účely získania neoprávneného oslobodenia stanoveného v článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 je preto skutočnosť, že uvedené úroky boli prevedené v celom rozsahu alebo takmer v celom rozsahu a vo veľmi krátkom čase od prijatia, a to zo strany spoločnosti, ktorá ich dostáva, na subjekty, ktoré nespĺňajú podmienky na uplatnenie smernice 2003/49, a to buď preto, že tieto subjekty nemajú sídlo v žiadnom členskom štáte, alebo preto, že neboli založené v niektorej z foriem uvedených v prílohe k tejto smernici, alebo preto, že nepodliehajú ani jednej z daní uvedených v článku 3 písm. a) bode iii) uvedenej smernice bez nároku na oslobodenie, alebo preto, že nemajú postavenie združenej spoločnosti v zmysle článku 3 písm. b) tej istej smernice.

129 Podmienky uplatnenia smernice 2003/49 nespĺňajú subjekty, ktoré nie sú daňovými

rezidentmi v Únii, ako napríklad spoločnosti, o ktoré ide vo veciach C-119/16 a C-299/16, alebo investičné fondy, o ktoré ide vo veciach C-115/16 a C-299/16. Ak by v týchto veciach úroky zaplatil priamo dlžný dánsky podnik prijímajúcim subjektom, ktoré boli podľa ministerstva daní vlastníkami požitkov, Dánske kráľovstvo mohlo získať zrážkovú daň.

130 Umelý charakter mechanizmu je tiež potvrdený okolnosťou, že príslušná skupina spoločností je štruktúrovaná tak, že spoločnosť, ktorá prijíma úroky vyplácané dlžnou spoločnosťou, musí sama prevádzať tieto úroky na tretiu spoločnosť, ktorá nespĺňa podmienky uplatnenia smernice 2003/49, čo má za následok, že vytvára len nepatrný zdaniteľný príjem, pretože vystupuje ako účelová spoločnosť umožňujúca finančný tok medzi dlžnou spoločnosťou a subjektom, ktorý je vlastníkom požitkov v podobe vyplácaných súm.

131 Okolnosť, že spoločnosť pôsobí ako účelová spoločnosť, možno preukázať vtedy, keď je jej jedinou činnosťou príjem úrokov a ich prevod na vlastníka požitkov alebo na iné účelové spoločnosti. Absencia skutočnej hospodárskej činnosti sa v tomto ohľade musí vzhľadom na osobitosti charakterizujúce predmetnú hospodársku činnosť vyvodíť z analýzy všetkých relevantných skutočností týkajúcich sa okrem iného riadenia spoločnosti, súvahy, štruktúry jej výdavkov a skutočne vynaložených nákladov na zamestnancov, ktorých zamestnáva, ako aj priestorov a vybavenia, ktoré má k dispozícii.

132 Indíciami svedčiacimi o umelom mechanizme môžu byť aj jednotlivé zmluvy medzi spoločnosťami zapojenými do predmetných finančných transakcií, ktoré vytvárajú finančné toky v rámci skupiny, ktorých cieľom môže byť, ako sa to uvádza v článku 4 smernice 2003/49, prevod príjmov obchodnej spoločnosti, ktorá je príjemcom, na akcionárske subjekty s cieľom vyhnúť sa alebo v maximálnej miere znížiť daňové zaťaženie. Ako indície takého mechanizmu možno tiež použiť spôsoby financovania operácií, hodnotenie vlastných finančných zdrojov sprostredkujúcich spoločností, ako aj neexistenciu schopnosti účelových spoločností hospodársky nakladať s prijatými úrokmi. V tomto ohľade môžu takéto indície predstavovať nielen zmluvná alebo zákonom stanovená povinnosť spoločnosti prijímajúcej úroky previesť ich na tretiu osobu, ale aj skutočnosť, že táto spoločnosť nemá „plné“ právo, ako to uvádza vnútroštátny súd vo veciach C-115/16, C-118/16 a C-119/16, používať a požívať tieto sumy bez toho, aby bola viazaná takouto zmluvnou alebo zákonom stanovenou povinnosťou.

133 Napokon takéto indície môžu byť posilnené časovou zhodou alebo súvislosťou medzi na jednej strane nadobudnutím účinnosti nových dôležitých daňových právnych predpisov, ako sú dánske právne predpisy, o ktoré ide vo veciach samých, ktoré sa niektoré skupiny spoločností snažia obísť, a na druhej strane uskutočňovaním zložitých finančných operácií a poskytovaním pôžičiek v rámci tej istej skupiny.

134 Vnútroštátne súdy sa tiež pýtajú v podstate na to, či môže dôjsť k zneužitiu práva, keď vlastníkom požitkov v podobe úrokov prevedených účelovými spoločnosťami je v konečnom dôsledku spoločnosť so sídlom v treťom štáte, s ktorým členský štát pôvodu uzavrel daňový dohovor, podľa ktorého úroky nie sú predmetom žiadnej zrážkovej dane, ak sú priamo vyplácané spoločnosti so sídlom v tomto treťom štáte.

135 V tomto ohľade je pri preskúmaní štruktúry skupiny irelevantné, že niektorí vlastníci požitkov v podobe úrokov vyplácaných účelovou spoločnosťou majú svoju daňovú rezidenciu v treťom štáte, ktorý uzatvoril dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia s členským štátom pôvodu. Je totiž nutné konštatovať, že existencia takéhoto dohovoru nemôže sama osebe vylúčiť zneužitie práva. Dohovor takejto povahy teda nemôže spochybniť existenciu zneužitia práva, ktoré bolo riadne zistené na základe súboru skutočností preukazujúcich, že hospodárske subjekty vykonali isto formálne alebo umelé operácie zbavené akéhokoľvek hospodárskeho a obchodného opodstatnenia s hlavným cieľom neoprávnene získať oslobodenie od akéhokoľvek

zdanenia stanovené v ?lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49.

136 Je potrebné dodať, že zatiaľ čo zdanenie musí zodpovedať hospodárskej realite, existencia dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia nie je ako taká spôsobilá preukázať existenciu platby v prospech príjemcov rezidentov tretieho štátu, s ktorým bol tento dohovor uzatvorený. Ak chce spoločnosť dlhujúca úroky využiť výhody takéhoto dohovoru, môže zaplatiť tieto úroky priamo subjektom, ktoré majú svoju daňovú rezidenciu v štáte, ktorý uzavrel dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia so štátom pôvodu.

137 Vzhľadom na uvedené nemožno v situácii, v ktorej boli úroky oslobodené v prípade priamej platby v prospech spoločnosti so sídlom v treťom štáte, vylúčiť ani to, že účel štruktúry skupiny vôbec nesúvisí so zneužitím práva. V takom prípade nemožno skupine vytýkať, že sa rozhodla pre takúto štruktúru namiesto priamej platby úrokov uvedenej spoločnosti.

138 Navyše pokiaľ má vlastník požitkov v podobe výplaty úrokov daňovú rezidenciu v treťom štáte, odmietnutie oslobodenia stanoveného v ?lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49 vôbec nepodlieha konštatovaniu podvodu alebo zneužitia práva. Ako bolo totiž v podstate pripomenuté v bode 86 tohto rozsudku, toto ustanovenie má za cieľ oslobodiť výplaty úrokov splatných v ?lenskom štáte pôvodu len vtedy, ak vlastník požitkov v podobe uvedených úrokov je spoločnosť so sídlom v inom ?lenskom štáte alebo stála prevádzkareň so sídlom v inom ?lenskom štáte, ktorá patrí spoločnosti ?lenského štátu.

139 Vzhľadom na všetky tieto skutočnosti je potrebné odpovedať na prvé otázky písm. d) až f) vo veciach C-115/16, C-118/16 a C-119/16, prvú otázku písm. d) a e) vo veci C-299/16, ako aj štvrté otázky vo veciach C-115/16 a C-118/16 tak, že dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie nebol cieľ sledovaný touto právnou úpravou dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie. Prítomnosť niektorých indícií môže svedieť o existencii zneužitia práva, pokiaľ sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa. Takéto indície môže predstavovať najmä existencia účelových spoločností, ktoré nemajú hospodárske opodstatnenie, ako aj tiež formálny charakter štruktúry skupiny spoločností, finančného mechanizmu a pôžičiek. Okolnosť, že ?lenský štát, z ktorého pochádzajú úroky, uzatvoril dohovor s tretím štátom, v ktorom je rezidentom spoločnosť, ktorá je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, nemá vplyv na prípadné konštatovanie zneužitia práva.

O dôkaznom bremene týkajúcom sa zneužitia práva

140 Je potrebné konštatovať, ako to vyplýva z ?lánku 1 ods. 11 a 12, ako aj ?lánku 1 ods. 13 písm. b) smernice 2003/49, že ?lenský štát pôvodu môže vyžadovať od spoločnosti, ktorá prijala úroky, aby preukázala, že je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov v zmysle, v akom bol tento pojem spresnený v bode 122 prvej záložky tohto rozsudku.

141 Súdny dvor okrem toho všeobecnejšie rozhodol, že príslušným daňovým orgánom nie je nebráni v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných daní, a prípadne odmietli požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. februára 2013, Petersen a Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 51, ako aj citovanú judikatúru).

142 Naproti tomu v prípade, ak daňový orgán ?lenského štátu pôvodu zamýšľa z dôvodu, ktorý je založený na existencii zneužívajúceho konania, odmietnuť spoločnosti, ktorá vyplatila úroky spoločnosti so sídlom v inom ?lenskom štáte, oslobodenie stanovené v ?lánku 1 ods. 1 smernice 2003/49, prináleží mu preukázať existenciu základných zložiek takéhoto zneužívajúceho konania

s prihladením na všetky relevantné skutočnosti, najmä na skutočnosť, že spoločnosť, ktorej sa vyplácali úroky, nie je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov.

143 V tomto ohľade neprináleží takémuto orgánu identifikovať vlastníkov požitkov v podobe týchto úrokov, ale preukázať, že domnelý vlastník požitkov je len údelovou spoločnosťou, prostredníctvom ktorej došlo k zneužitiu práva. Takáto identifikácia sa totiž môže ukázať ako nemožná, najmä preto, že potenciálni vlastníci požitkov sú neznámi. Vnútroštátny daňový orgán nemusí mať vzhľadom na zložitosť niektorých finančných mechanizmov a možnosť, že sprostredkovateľské spoločnosti zapojené do mechanizmov nemajú sídlo v Únii, k dispozícii údaje, ktoré mu umožnia identifikovať týchto príjemcov. Od tohto orgánu nemožno vyžadovať, aby poskytol dôkazy, ktorých predloženie je pre neho nemožné.

144 Navyše aj keď sú potenciálni vlastníci požitkov známi, nie je nevyhnutne preukázané, ktorí z nich sú alebo budú skutočnými vlastníckmi požitkov. Ak má teda spoločnosť prijímajúca úroky materskú spoločnosť, ktorá má samotnú materskú spoločnosť, pre daňové orgány a súdy členského štátu pôvodu je s najväčšou pravdepodobnosťou nemožné určiť, ktorá z týchto dvoch materských spoločností je alebo bude vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov. Navyše o prideľovaní týchto úrokov sa môže rozhodovať po zisteniach daňového orgánu týkajúcich sa údelovej spoločnosti.

145 V dôsledku toho je potrebné na piatu otázku vo veci C-115/16, šiestu otázku vo veci C-118/16 a štvrté otázky vo veciach C-119/16 a C-299/16 odpovedať tak, že na účely odmietnutia priznať spoločnosti postavenie vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo preukázania existencie zneužitia práva nie je vnútroštátny orgán povinný identifikovať subjekt alebo subjekty, ktoré považuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto úrokov.

O piatej otázke písm. a) až c) vo veci C-118/16

146 Piatou otázkou písm. a) až c) vo veci C-118/16 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa na SCA uznanú za SICAR podľa luxemburského práva môžu vzťahovať ustanovenia smernice 2003/49. Je potrebné konštatovať, že táto otázka má význam iba v prípade, ak by sa X SCA, SICAR mala považovať za vlastníka požitkov v podobe úrokov, ktoré jej vyplatila X Denmark, čo prináleží overiť len vnútroštátnemu súdu.

147 Vzhľadom na toto spresnenie je potrebné zdôrazniť, tak ako to urobila Komisia a viaceré vlády, ktoré predložili pripomienky, že článok 3 písm. a) smernice 2003/49 podriaťuje postavenie „spoločnosti niektorého členského štátu“, ktorá môže požívať výhody stanovené na základe tejto smernice, splneniu troch podmienok. Po prvé táto spoločnosť musí mať jednu z foriem vymenovaných v prílohe uvedenej smernice. Po druhé sa musí v súlade s daňovými zákonmi členského štátu považovať na daňové účely za sídliaču v uvedenom členskom štáte a v zmysle dohovoru o dvojitém zdaťovaní sa nepovažovať na daňové účely za sídliaču mimo Európskej únie. Po tretie musí podliehať jednej z daní vymenovaných v článku 3 písm. a) bode iii) smernice 2003/49 bez toho, aby bola od nich oslobodená, alebo dani, ktorá je zhodná alebo v značnej miere podobná a ktorá sa ukladá po dni nadobudnutia účinnosti tejto smernice navyše k jestvujúcim daniam alebo miesto nich.

148 Pokiaľ ide o prvú podmienku, táto sa musí s výhradou overenia vnútroštátnym súdom považovať za splnenú v prípade X SCA, SICAR, keďže ako to zdôraznila luxemburská vláda na pojednávaní, SCA uznaná za SICAR má jednu z foriem spoločností vymenovaných v prílohe smernice 2003/49.

149 Pokiaľ ide o druhú podmienku, tá sa zdá byť tiež splnená s rovnakou výhradou, keďže X SCA, SICAR má svoju daňovú rezidenciu v Luxembursku.

150 Pokiaľ ide o tretiu podmienku, je nesporné, že X SCA, SICAR podlieha dani z príjmov právnických osôb v Luxembursku, ktorá je jednou z daní vymenovaných v článku 3 písm. a) bode iii) smernice 2003/49.

151 Pre prípad, že by však bolo potrebné konštatovať, ako to tvrdí SKAT v spore vo veci samej vo veci C-118/16, že úroky prijímané spoločnosťou X SCA, SICAR sú v skutočnosti z tohto dôvodu oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, je potrebné zdôrazniť, že uvedená spoločnosť nespĺňa tretiu podmienku uvedenú v bode 147 tohto rozsudku, a teda že ju nemožno považovať za „spoločnosť niektorého členského štátu“ v zmysle smernice 2003/49. Prináleží však len vnútroštátnemu súdu, aby v prípade potreby vykonal potrebné overenia týkajúce sa tejto otázky.

152 Tento výklad dosahu tretej podmienky uvedenej v bode 147 tohto rozsudku je potvrdený jednak článkom 1 ods. 5 písm. b) smernice 2003/49, z ktorého vyplýva, že stále prevádzkare možno považovať za vlastníka požitkov v podobe úrokov v zmysle tejto smernice len vtedy, „ak výplaty úrokov[, ktoré prijíma,... predstavujú príjem, ohľadom ktorého uvedený trvalý podnik podlieha v členskom štáte, v ktorom sídli, jednej z daní uvedenej v článku 3 písm. a) bod iii) [uvedenej smernice]“, a jednak cieľom tej istej smernice, ktorým je, ako to bolo v podstate pripomenuté v bode 85 tohto rozsudku, zabezpečiť, aby výplaty úrokov podliehali dani raz v jednom členskom štáte.

153 Preto je potrebné odpovedať na piatu otázku písm. a) až c) vo veci C-118/16 tak, že článok 3 písm. a) smernice 2003/49 sa má vykladať v tom zmysle, že SCA uznanú za SICAR podľa luxemburského práva nemožno kvalifikovať ako spoločnosť niektorého členského štátu v zmysle uvedenej smernice, na ktorú sa môže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 1 ods. 1 tejto smernice, ak sú úroky prijaté uvedenou spoločnosťou SICAR v takej situácii, o akú ide vo veci samej, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O šiestej a siedmej otázke vo veci C-115/16, siedmej a ôsmej otázke vo veci C-118/16, piatej a šiestej otázke vo veci C-119/16, ako aj piatej až siedmej otázke vo veci C-299/16

154 Šiestou a siedmou otázkou vo veci C-115/16, siedmou a ôsmou otázkou vo veci C-118/16, piatou a šiestou otázkou vo veci C-119/16, ako aj piatou až siedmou otázkou vo veci C-299/16 chcú vnútroštátne súdy zistiť, či sa v prípade, že sa neuplatňuje režim zrážkovej dane z úrokov vyplácaných zo strany spoločnosti rezidenta v členskom štáte v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte stanovený v článku 1 smernice 2003/49, majú články 49 a 54 ZFEÚ alebo článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia jednotlivým aspektom takej právnej úpravy prvého členského štátu, o akú ide vo veciach samých, ktorá sa týka zdanenia týchto úrokov.

155 V tomto ohľade je na úvod potrebné rozlišovať dva predpoklady. Prvý predpoklad je, že neuplatníť režimu oslobodenia od zrážkovej dane podľa smernice 2003/49 vyplýva z konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 tejto smernice. V rámci tohto predpokladu sa spoločnosť rezident v členskom štáte nemôže vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 96 tohto rozsudku dožadovať slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť vnútroštátnu právnu úpravu zdanenia úrokov vyplácaných v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte.

156 Druhý predpoklad je, že neuplatníť režimu oslobodenia od zrážkovej dane podľa

smernice 2003/49 vyplýva zo skutočnosti, že podmienky uplatnenia tohto režimu oslobodenia nie sú splnené bez toho, aby sa však konštatovala existencia podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 uvedenej smernice. Za takéhoto predpokladu je potrebné overiť, či sa články Zmluvy o FEÚ uvedené v bode 154 tohto rozsudku majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veciach samých, ktorá sa týka zdaťovania uvedených úrokov.

157 V tomto ohľade sa po prvej vnútroštátne súdy siedmou otázkou vo veci C-115/16, ôsmou otázkou vo veci C-118/16, šiestou otázkou vo veci C-119/16, ako aj siedmou otázkou vo veci C-299/16 v podstate pýtajú, či sa majú články 49 a 54 ZFEÚ alebo článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej spoločnosť rezident, ktorá vypláca úroky spoločnosti nerezidentovi, je povinná vykonať záčku dane z týchto úrokov, zatiaľ čo takúto povinnosť nemá táto spoločnosť rezident, pokiaľ je aj spoločnosť prijímajúca úroky spoločnosťou rezidentom. Okrem toho sa pýtajú, či sa tieto články majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, nepodlieha povinnosti zaplatiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb počas prvých dvoch rokov zdaťovania, a teda je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín zrazenia dane uskutočňovaného v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta.

158 Na úvod je potrebné uviesť, ako to zdôraznila Komisia, že výplata úrokov v súvislosti s pôžičkou týkajúcou sa dvoch spoločností so sídlom v rôznych členských štátoch spadá pod ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, body 41 a 42, ako aj z 3. októbra 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, bod 14). Tieto otázky je preto potrebné preskúmať z hľadiska tohto článku.

159 V tomto ohľade a nezávisle od úvah, aké môže mať záčková daň na daňovú situáciu spoločnosti, ktorá prijíma úroky, povinnosť spoločnosti, ktorá ich vypláca, vykonať záčku dane, keď sa táto výplata uskutočňuje v prospech spoločnosti nerezidenta, môže v rozsahu, v akom spôsobuje nadmernú administratívnu záťaž a riziká v oblasti zodpovednosti, ktoré by neexistovali, ak by došlo k poskytnutiu pôžičky od spoločnosti rezidenta, spôsobiť, že cezhraničné pôžičky budú menej atraktívne ako domáce pôžičky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 28 a 32). Takáto povinnosť preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ.

160 Nevyhnutnosť zabezpečiť účinnosť vymáhania dane však predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť takéto obmedzenie. Postup zrazenia dane a režim zodpovednosti, ktorý slúži na zabezpečenie tohto postupu, totiž tvoria legitímny a vhodný prostriedok zabezpečenia daňového zaobchádzania s príjmami spoločnosti so sídlom mimo členského štátu zdanenia. Navyše takéto opatrenie nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na účely uskutočnenia tohto cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 39 a 43 až 52, ako aj z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, body 21 a 22).

161 Pokiaľ ide o skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veciach samých, stanovuje, že spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, nepodlieha povinnosti zaplatiť preddavky na daň z príjmov právnických osôb počas prvých dvoch rokov zdanenia, a teda je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín zrazenia dane uskutočňovaného v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta, vyplýva z toho, že hoci úroky vyplácané zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta sú predmetom

okamžitého a konečného zdanenia, úroky vyplácané zo strany spoločnosti rezidenta v prospech inej spoločnosti rezidenta nepodliehajú platbe žiadneho preddavku počas prvých dvoch rokov zdanenia, čo teda prináša poslednej uvedenej spoločnosti výhodu v oblasti likvidity (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 28).

162 Vylúčenie výhody v oblasti likvidity v cezhraničnej situácii, ak takáto výhoda existuje v rovnocennej situácii na vnútroštátnej úrovni, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 29, ako aj citovaná judikatúra).

163 Dánska vláda však s odkazom na rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), tvrdí, že vnútroštátna právna úprava stanovujúca len rozdielne podmienky výberu dane v závislosti od sídla spoločnosti, ktorá prijíma úroky, sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

164 Hoci je pravda, že z bodov 41 a 46 rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie spoločívajúce v uplatnení odlišných techník alebo podmienok výberu daní v závislosti od miesta sídla spoločnosti, ktorá poberá predmetné príjmy, sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, Súdny dvor v bodoch 43 a 44 uvedeného rozsudku spresnil, že príjmy dotknuté vo veci, v ktorej bol vydaný tento istý rozsudok, boli v každom prípade zdanené, bez ohľadu na to, či ich príjmom bola spoločnosť rezident alebo spoločnosť nerezident (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, bod 51). Súdny dvor v bode 49 rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), najmä zdôraznil, že spoločnosti rezidenti boli povinné vykonať preddavky na daň z príjmov právnických osôb v súvislosti s úrokmi prijatými od inej spoločnosti rezidenta.

165 V tomto prípade sa vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veciach samých, neobmedzuje na stanovenie podmienok výberu jednotlivých daní v závislosti od miesta sídla spoločnosti, ktorá prijíma úroky vyplácané zo strany spoločnosti rezidenta, ale oslobodzuje spoločnosť rezidenta, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, od povinnosti platiť preddavky v súvislosti s týmito úrokmi počas prvých dvoch rokov zdanenia, takže táto prvá uvedená spoločnosť je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín zrazenia dane uskutočneného v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta. Posúdenie existencie prípadného znevýhodňujúceho zaobchádzania s úrokmi vyplatenými spoločnostiam nerezidentom sa musí vykonať v každom daňovom období individuálne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 41, ako aj z 22. novembra 2018, Sofina a i., C-575/17, EU:C:2018:943, body 30 a 52).

166 V rozpore s dovolávaním sa určiť náliehavého dôvodu všeobecného záujmu zo strany dánskej vlády, ktorý môže odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ako to bolo uvedené v bode 162 tohto rozsudku, je preto potrebné sa domnievať, že toto obmedzenie je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.

167 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 158 až 166 tohto rozsudku sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej spoločnosť rezident, ktorá vypláca úroky spoločnosti nerezidentovi, je povinná vykonať záležku zo základu z týchto úrokov, zatiaľ čo takúto povinnosť nemá táto spoločnosť rezident, pokiaľ je aj spoločnosť prijímajúca úroky spoločnosťou rezidentom. Tento článok však bráni vnútroštátnej právnej úprave stanovujúcej takú záležku dane v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta, zatiaľ čo spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, nepodlieha povinnosti zaplatiť preddavky na daň z príjmov

právnických osôb počas prvých dvoch rokov zdaťovania, a teda je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín tohto zrazenia dane.

168 Po druhej sa šiestou otázkou vo veci C-115/16, siedmou otázkou vo veci C-118/16, piatou otázkou vo veci C-119/16, ako aj šiestou otázkou vo veci C-299/16 vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či sa články 49 a 54 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa spoločnosti rezidentovi, ktorá má povinnosť zrazať daň z úrokov vyplatených zo strany tejto spoločnosti v prospech spoločnosti nerezidenta, ukladá povinnosť, aby v prípade oneskorenej platby tejto zrážkovej dane zaplatila úroky z omeškania, ktorých sadzba je vyššia ako sadzba, ktorá sa uplatňuje v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa vzťahuje najmä na úroky prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta.

169 Ako bolo spresnené v bode 158 tohto rozsudku, na tieto otázky je potrebné odpovedať z hľadiska článku 63 ZFEÚ.

170 V tomto ohľade je potrebné zdôrazniť, že taká vnútroštátna právna úprava, ako je uvedená v bode 168 tohto rozsudku, zavádza rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o sadzby úrokov z omeškania, a to podľa toho, či sa oneskorená platba splatnej dane z úrokov vyplatených zo strany spoločnosti rezidenta vzťahuje na pôžičku poskytnutú zo strany spoločnosti nerezidenta alebo inej spoločnosti rezidenta. Uplatnenie vyššej sadzby úrokov z omeškania v prípade oneskorenej platby zrážkovej dane z úrokov vyplatených zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta než v prípade oneskorenej platby splatnej dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o úroky prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta, má tak za následok, že cezhraničné pôžičky sú menej atraktívne ako domáce pôžičky. Z toho vyplýva obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

171 Ako to uviedla Komisia, takéto obmedzenie nemožno odôvodniť skutočnosťou, na ktorú poukazuje dánska vláda, že zdanenie úrokov vzťahujúcich sa na pôžičku získanú od spoločnosti rezidenta a zdanenie úrokov vzťahujúcich sa na pôžičku získanú od spoločnosti nerezidenta spadajú pod rôzne techniky a podmienky výberu. V rozpore s dovolávaním sa určitého naliehavého dôvodu všeobecného záujmu zo strany dánskej vlády, ktorý môže odôvodniť toto obmedzenie, je potrebné sa za týchto podmienok domnievať, že toto obmedzenie je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.

172 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 169 až 171 tohto rozsudku sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa spoločnosti rezidentovi, ktorá má povinnosť zrazať daň z úrokov vyplatených zo strany tejto spoločnosti v prospech spoločnosti nerezidenta, ukladá povinnosť, aby v prípade oneskorenej platby tejto zrážkovej dane zaplatila úroky z omeškania, ktorých sadzba je vyššia ako sadzba, ktorá sa uplatňuje v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa vzťahuje najmä na úroky prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta.

173 Po tretie sa svojou piatou otázkou vo veci C-299/16 vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že ak sa na spoločnosť rezidenta vzťahuje povinnosť zrazať daň z úrokov, ktoré vypláca spoločnosti nerezidentovi, nezohľadňujú sa výdavky vo forme úrokov, ktoré spoločnosť nerezident znášala, zatiaľ čo podľa tejto vnútroštátnej právnej úpravy môže spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, takéto výdavky odpočítať na účely zistenia svojho zdaniteľného príjmu.

174 Ako bolo spresnené v bode 158 tohto rozsudku, na tieto otázky je tiež potrebné odpovedať z hľadiska článku 63 ZFEÚ.

175 Ako v tomto ohľade zdôraznila Komisia a ako to podľa informácií poskytnutých dánskou vládou uznalo aj ministerstvo daní po podaní veci C-299/16 na Súdny dvor, z rozsudku z 13. júla 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, body 23 až 55), vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa spoločnosť nerezident zdaňuje prostredníctvom zrážkovej dane zo strany spoločnosti rezidenta, pokiaľ ide o úroky, ktoré jej spoločnosť rezident vypláca, bez možnosti odpočítania prevádzkových nákladov ako napríklad výdavky na úroky, ktoré sú priamo spojené s činnosťou súvisiacou s predmetnou pôžikou, zatiaľ čo takáto možnosť odpočítania je priznaná spoločnostiam rezidentom prijímajúcim úroky od inej spoločnosti rezidenta, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané Zmluvou o FEÚ.

176 Dánska vláda však tvrdí, že takéto obmedzenie je odôvodnené na účely boja proti zneužívaniu vyplývajúcim zo skutočnosti, že spoločnosť nerezident, ktorá prijíma úroky, síce podlieha dani z týchto úrokov v členskom štáte, v ktorom je rezidentom, ale v konečnom dôsledku jej daň nebude nikdy uložená, pretože uvedené úroky budú neutralizované zodpovedajúcimi nákladmi na úroky alebo odpočítateľnými prevodmi v rámci skupiny.

177 V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, ako to vyplýva z bodu 155 tohto rozsudku, že prípadné konštatovanie zneužívajúceho alebo podvodného mechanizmu, ktoré by odôvodňovalo neuplatniteľnosť smernice 2003/49, by malo tiež za následok neuplatniteľnosť základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ.

178 Naproti tomu pri neexistencii takéhoto konštatovania nemožno obmedzenie uvedené v bode 175 tohto rozsudku odôvodniť úvahami uvádzanými dánskou vládou, takže sa musí považovať za nezlučiteľné s článkom 63 ZFEÚ. Náklady na úroky alebo prevody v rámci skupiny môžu totiž tiež viesť k zníženiu alebo dokonca neutralizácii splatnej dane, pokiaľ spoločnosť rezident poberá úroky od inej spoločnosti rezidenta.

179 Z toho vyplýva, že tento článok sa má vykladať v tom zmysle, že okrem prípadu konštatovania podvodu alebo zneužitia bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že ak sa na spoločnosť rezidenta vzťahuje povinnosť zraziť daň z úrokov, ktoré vypláca spoločnosti nerezidentovi, nezohľadňujú sa výdavky vo forme úrokov priamo súvisiacich s činnosťou týkajúcou sa predmetnej pôžiky, ktoré spoločnosť nerezident znášala, zatiaľ čo podľa tejto vnútroštátnej právnej úpravy môže spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, takéto výdavky odpočítať na účely zistenia svojho zdaniteľného príjmu.

180 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy je potrebné odpovedať na šiestu a siedmu otázku vo veci C-115/16, siedmu a ôsmu otázku vo veci C-118/16, piatu a šiestu otázku vo veci C-119/16, ako aj piatu až siedmu otázku vo veci C-299/16 takto:

– V situácii, keď sa režim oslobodenia od zrážkovej dane z úrokov, stanovený smernicou 2003/49, ktoré vypláca spoločnosť rezident členského štátu v prospech spoločnosti rezidenta iného členského štátu, neuplatňuje z dôvodu konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 tejto smernice, nemožno sa dovoliť uplatňovania slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť právnu úpravu prvého členského štátu týkajúcu sa zdanenia týchto úrokov.

– Nad rámec takej situácie sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že:

– v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej spoločnosť rezident, ktorá vypláca úroky spoločnosti nerezidentovi, je povinná vykonať zrážku dane z týchto úrokov, zatiaľ čo takáto povinnosť nezaťažuje túto spoločnosť rezidenta, keď spoločnosť, ktorá prijíma úroky,

je aj spoločnou rezidentom, ale bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje takúto zrážkovú daň v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta, zatiaľ čo na spoločnosť rezidenta, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, sa nevzťahuje povinnosť zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb počas prvých dvoch rokov zdaťovania, a teda je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín tejto zrážkovej dane,

– bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa spoločnosti rezidentovi, ktorá má povinnosť zraziť daň z úrokov vyplatených zo strany tejto spoločnosti v prospech spoločnosti nerezidenta, ukladá povinnosť, aby v prípade oneskorenej platby tejto zrážkovej dane zaplatila úroky z omeškania, ktorých sadzba je vyššia ako sadzba, ktorá sa uplatňuje v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa vzťahuje najmä na úroky prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta,

– bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že ak sa na spoločnosť rezidenta vzťahuje povinnosť zraziť daň z úrokov, ktoré vypláca spoločnosti nerezidentovi, nezohľadňujú sa výdavky vo forme úrokov priamo súvisiacich s úrokovou týkajúcou sa predmetnej pôžičky, ktoré spoločnosť nerezident znášala, zatiaľ čo podľa tejto vnútroštátnej právnej úpravy môže spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, takéto výdavky odpočítať na účely zistenia svojho zdaniteľného príjmu.

O trovách

181 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veciach samých incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. Veci C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 sa na účely rozsudku spájajú.

2. Článok 1 ods. 1 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov v spojení s článkom 1 ods. 4 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie výplaty úrokov od akéhokoľvek zdanenia, ktoré stanovuje, je vyhradené len vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, teda subjektom, ktoré majú skutočný prospech z týchto úrokov z hospodárskeho hľadiska, a teda môžu slobodne rozhodovať o ich využití.

Všeobecná zásada práva Únie, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať porušením práva Únie, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie výplaty úrokov od akéhokoľvek zdanenia, ktoré je stanovené v článku 1 ods. 1 smernice 2003/49, musia v prípade podvodného alebo zneužívajúceho konania vnútroštátne orgány a súdy daťovníkovi odmietnuť, a to aj v prípade, že neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dojednané ustanovenia upravujúce takéto odmietnutie.

3. Dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie cieľ tejto právnej úpravy nebol dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie. Prítomnosť niektorých indícií môže svedieť o existencii zneužitia práva, pokiaľ sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa. Takéto

indície môže predstavovať najmä existencia úverových spoločností, ktoré nemajú hospodárske opodstatnenie, ako aj istý formálny charakter štruktúry skupiny spoločností, finančného mechanizmu a pôžitkov. Okolnosť, že belgický štát, z ktorého pochádzajú úroky, uzatvoril dohovor s tretím štátom, v ktorom je rezidentom spoločnosť, ktorá je vlastníkom požitkov v podobe týchto úrokov, nemá vplyv na prípadné konštatovanie zneužitia práva.

4. Na účely odmietnutia priznať spoločnosti postavenie vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo preukázania existencie zneužitia práva nie je vnútroštátny orgán povinný identifikovať subjekt alebo subjekty, ktoré považuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto úrokov.

5. Článok 3 písm. a) smernice 2003/49 sa má vykladať v tom zmysle, že sociétés en commandite par actions (komanditná akciová spoločnosť, SCA) uznanú za société d'investissement en capital à risque (spoločnosť investujúca do rizikového kapitálu, SICAR) podľa luxemburského práva nemožno kvalifikovať ako spoločnosť niektorého belgického štátu v zmysle uvedenej smernice, na ktorú sa môže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 1 ods. 1 tejto smernice, ak sú úroky prijaté uvedenou spoločnosťou SICAR v takej situácii, o akú ide vo veci samej, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Luxembursku, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

6. V situácii, keď sa režim oslobodenia od zrážkovej dane z úrokov, stanovený smernicou 2003/49, ktoré vypláca spoločnosť rezident belgického štátu v prospech spoločnosti rezidenta iného belgického štátu, neuplatňuje z dôvodu konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 5 tejto smernice, nemožno sa dovoliť uplatňovania slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť právnu úpravu prvého belgického štátu týkajúcu sa zdanenia týchto úrokov.

Nad rámec takej situácie sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že:

- v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej spoločnosť rezident, ktorá vypláca úroky spoločnosti nerezidentovi, je povinná vykonať zrážku dane z týchto úrokov, zatiaľ čo takáto povinnosť nezaťažuje túto spoločnosť rezidenta, keď spoločnosť, ktorá prijíma úroky, je aj spoločnosťou rezidentom, ale bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje takúto zrážkovú daň v prípade výplaty úrokov zo strany spoločnosti rezidenta v prospech spoločnosti nerezidenta, zatiaľ čo na spoločnosť rezidenta, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, sa nevzťahuje povinnosť zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb počas prvých dvoch rokov zdaňovania, a teda je povinná zaplatiť túto daň v súvislosti s týmito úrokmi až v podstatne neskoršom termíne, než je termín tejto zrážkovej dane,
- bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa spoločnosti rezidentovi, ktorá má povinnosť zraziť daň z úrokov vyplatených zo strany tejto spoločnosti v prospech spoločnosti nerezidenta, ukladá povinnosť, aby v prípade oneskorenej platby tejto zrážkovej dane zaplatila úroky z omeškania, ktorých sadzba je vyššia ako sadzba, ktorá sa uplatňuje v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa vzťahuje najmä na úroky prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta,
- bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že ak sa na spoločnosť rezidenta vzťahuje povinnosť zraziť daň z úrokov, ktoré vypláca spoločnosti nerezidentovi, nezohľadňujú sa výdavky vo forme úrokov priamo súvisiacich s činnosťou týkajúcou sa predmetnej pôžitky, ktoré spoločnosť nerezident znášala, zatiaľ čo podľa tejto vnútroštátnej právnej úpravy môže spoločnosť rezident, ktorá prijíma úroky od inej spoločnosti rezidenta, takéto výdavky odpočítať na účely zistenia svojho zdaniteľného

príjmu.

Podpisy

* Jazyk konania: dán?ina.