

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0116

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 26. februarja 2019 (*1)

Kazalo

Pravni okvir

Vzor?na dav?na konvencija OECD

Direktiva 90/435

Konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja

Dansko pravo

Obdav?itev dividend

Pri viru odtegnjeni davek

Pravo, ki se uporablja za goljufije in zlorabe

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

Zadeva C?116/16, T Danmark

Zadeva C?117/16, Y Denmark

Postopek pred Sodiš?em

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Vprašanja od prvega do tretjega in ?etrtri vprašanja, to?ki (a) in (c), v zadevah v glavni stvari

?etrtri vprašanja, to?ki (d) in (e), ter peti in osmi vprašanja v zadevah v glavni stvari

Konstitutivni elementi zlorabe in s tem povezano dokazovanje

Dokazno breme zlorabe pravice

Šesti, sedmi, deveti in deseti vprašnji v zadevah v glavni stvari

Stroški

„Predhodno odločanje – Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in hčerinskih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435/EGS – Oprostitev dobička, ki ga družbe iz države članice razdelijo družbam iz druge države članice – Upravičeni lastnik razdeljenega dobička – Zloraba pravice – Družba s sedežem v državi članici, ki povezani družbi s sedežem v drugi državi članici plača dividende, ki se v celoti ali skoraj v celoti potem prenesejo zunaj ozemlja Evropske unije – Hčerinska družba, za katero velja obveznost odtegnitve davka na dobiček pri viru“

V združenih zadevah C-116/16 in C-117/16,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Østre Landsret (višje sodišče vzhodne regije, Danska) z odločbama z dne 19. februarja 2016, ki sta prispeli na Sodišče 25. februarja 2016, v postopkih

Skatteministeriet

proti

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, predsedniki senatov, C. Toader, predsednica senata, in M. F. Biltgen, predsednik senata, A. Rosas (poročevalec), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda in S. Rodin, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. oktobra 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za T Danmark A. M. Ottosen in S. Andersen, advokater,

—

za Y Denmark Aps L. E. Christensen in H. S. Hansen, advokater,

—

za dansko vlado C. Thorning, J. Nymann-Lindegren in M. S. Wolff, agenti, skupaj z J. S. Horsbøl Jensen, advokat,

—

za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,

—

za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

za luksemburško vlado D. Holderer, agentka, skupaj s P. E. Partsch in T. Lesage, avocats,

—

za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in C. S. Schillemans, agentki,

—

za švedsko vlado A. Falk C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren in F. Bergius, agenti,

—

za Evropsko komisijo W. Roels in R. Lyal ter L. Grønfeldt, agenti, skupaj s H. Peytz, avocat,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. marca 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3) (v nadaljevanju: Direktiva 90/435), ter členov 49, 54 in 63 PDEU.

2

Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med Skatteministeriet (ministrstvo za davke, Danska) na eni strani in družbama T Danmark in Y Denmark Aps na drugi strani v zvezi z obveznostjo, naloženo tema družbama, da plačata pri viru odtegnjeni davek, ker sta ti družbi plačali dividende nerezidentnim družbam, za katere davčni organ šteje, da niso upravičeni lastniki teh dividend in se zato zanje ne more uporabiti oprostitev pri viru odtegnjenega davka iz Direktive 90/435.

Pravni okvir

Vzorčna davčna konvencija OECD

3

Svet Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) je 30. julija 1963 sprejel priporočilo o odpravi dvojnega obdavčevanja in je pozval vlade držav članic, naj se pri sklenitvi ali reviziji dvostranskih konvencij uskladijo z „vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov na dohodek in premoženje“, ki jo je pripravil Odbor za davčne zadeve OECD in je v prilogi k temu priporočilu (v nadaljevanju: vzorčna davčna konvencija OECD). Ta vzorčna davčna konvencija se redno pregleduje in spreminja. Ta konvencija je predmet komentarjev, ki jih potrdi Svet OECD.

4

Točke od 7 do 10 komentarjev k členu 1 vzorčne davčne konvencije OECD v različici po spremembi leta 1977 (v nadaljevanju: vzorčna davčna konvencija OECD iz leta 1977), v skladu s katerimi se ta konvencija uporablja za osebe, ki so rezidentke države pogodbenice ali dveh držav pogodbenic, opozarjajo na to, da lahko pride do nepravilne uporabe te konvencije s ciljem davčne utaje z uporabo umetnih pravnih konstrukcij. V besedilu teh točk komentarjev je poudarjena pomembnost koncepta „upravičeni lastnik“, ki je med drugim v členu 10 (obdavčitev dividend) in členu 11 (obdavčitev obresti) te vzorčne konvencije, ter potreba po boju proti davčnim goljufijam.

5

Člen 10(1) in (2) vzorčne konvencije OECD iz leta 1977 določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka države pogodbenice, plača rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Take dividende pa se lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki dividende plačuje, in v skladu s zakonodajo te države, če pa je upravičeni lastnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako odmerjen davek ne presega:

a)

5 % bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (razen societete), ki ima neposredno v lasti najmanj 25 odstotkov kapitala družbe, ki plačuje dividende;

b)

15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.“

6

Pri reviziji komentarjev, do katere je prišlo leta 2003, so bili ti dopolnjeni z pripombami glede „obvodnih podjetij“, torej družb, ki so sicer formalno lastnice dohodka, vendar pa imajo v praksi

zelo omejene pravice, tako da so zgolj fiduciarji ali upravljavci, ki delujejo za račun zainteresiranih strank, zato jih ni mogoče šteti za upravičene lastnike tega prihodka. Točka 12 komentarjev k členu 10 v različici po reviziji iz leta 2003 med drugim določa, da se „pojem ‚upravičeni lastnik‘ ne uporablja v ozkem in tehničnem smislu, temveč ga je treba razumeti v njegovem kontekstu in glede na predmet in cilj konvencije, zlasti da se preprečijo dvojno obdavčevanje in davčne utaje in goljufije.“ V točki 12.1. te iste različice komentarjev je navedeno „bilo bi [...] v nasprotju s predmetom in ciljem konvencije, da država vira prizna zmanjšanje ali oprostitev davka rezidentu države pogodbenice, ki drugače kot v okviru razmerja agenta ali drugega pooblaščenca deluje zgolj kot obvod za račun druge osebe, ki je dejansko deležna zadevnega prihodka“ in da „obvodne družbe običajno ni mogoče šteti za upravičenega lastnika, če ima, čeprav je formalno lastnik prihodka, v praksi zgolj zelo omejene pravice, zaradi česar je zgolj fiduciar ali zgolj upravljavec, ki deluje za račun zainteresiranih strank.“

7

Pri novi reviziji komentarjev leta 2014 so bila podana pojasnila glede pojmov „upravičeni lastnik“ in „obvodna družba“. V točki 10.3 te različice komentarjev je tako navedeno, da „obstajajo številna sredstva za obravnavo problema obvodnih družb in, splošneje, tveganja izbiranja najugodnejše obdavčitve, zlasti posebne določbe proti zlorabi v konvencijah, splošna pravila proti zlorabi, pravila, ki zagotovijo prevlado vsebine nad obliko in pravila o ‚ekonomski substanci‘“.

Direktiva 90/435

8

V prvi in tretji uvodni izjavi Direktive 90/435 je navedeno:

„ker je lahko povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine potrebno, da se v Skupnosti ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi oblikovanje in učinkovito delovanje skupnega trga; ker teh operacij ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic; ker je zato za takšna povezovanja družb iz različnih držav članic v skupine treba uvesti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni;

[...]

ker se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine“.

9

Člen 1 Direktive 90/435 določa:

„1. Države članice uporabljajo to direktivo:

[...]

—

za distribucijo dobička družb v tej državi, ki so odvisne družbe družb v drugih državah članicah, tem drugim družbam.

—

[...]

2. Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temeljenih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab.“

10

Člen 2 te direktive določa pogoje glede oblike družbe, davčnega rezidentstva in zavezanosti za davek, ki morajo biti izpolnjeni, da se direktiva uporabi.

11

Člen 3 Direktive 90/435 določa:

„1. Za uporabo te direktive:

a)

se status matične družbe prisodi najmanj kateri koli družbi iz države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

takšen status se prisodi pod enakimi pogoji tudi družbi iz države članice, ki ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz iste države članice, ki je delno ali v celoti v lasti stalne poslovne enote prej omenjene družbe, ki se nahaja v drugi državi članici;

od 1. januarja 2007 znaša najnižja kapitalska udeležba 15 %.

od 1. januarja 2009 znaša najnižja kapitalska udeležba 10 %.

b)

„odvisna družba“ pomeni družbo, katere kapital vključuje kapitalski delež iz točke (a).

2. Z odstopanjem od odstavka 1 imajo države članice možnost, da:

—

z dvostranskim sporazumom zamenjajo kriterij deleža v kapitalu s kriterijem glasovalnih pravic,

—

ne uporabljajo te direktive za družbe te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti ali za tiste svoje družbe, v katerih družba druge države članice ne vzdržuje takega deleža neprekinjeno vsaj dve leti.“

12

Člen 4(1) te direktive državam članicam prepušča izbiro med dvema sistemoma, in sicer sistemom oprostitve ali sistemom odbitka.

13

Člen 5 te iste direktive določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba izplača svoji matični družbi, se oprosti pri viru odtegnjenega davka.“

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja

14

Člen 10(1) in (2) Konvencije med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Kraljevine Danske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in določitvi pravil o vzajemni upravni pomoči na področju davkov od dohodka in premoženja, podpisane v Luxembourg 17. novembra 1980 (v nadaljevanju: davčna konvencija med Luksemburgom in Dansko) razdeljuje davčno pristojnost med tema dvema državama članicama na področju dividend in tako določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka v državi pogodbenici, izplača rezidentu v drugi državi pogodbenici, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Take dividende pa se lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki dividende plačuje, in v skladu z zakonodajo te države, če pa je oseba, ki prejme dividende, njihov upravičeni lastnik, tako obračunani davek ne presega:

a)

5 % bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (razen societete), ki ima neposredno v lasti najmanj 25 % kapitala družbe, ki plačuje dividende;

b)

15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.“

15

Člen 10(1) in (2) Konvencije med vlado Kraljevine Danske in vlado Republike Ciper o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka in premoženja, ki je bila podpisana 26. maja 1981, je razdelil davčno pristojnost v zvezi z dividendami in je določal:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka v državi pogodbenici, izplača rezidentu v drugi državi pogodbenici, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar so te dividende obdavčljive tudi v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki izplača dividende, in v skladu z zakonodajo te države, vendar če je prejemnik dividend upravičeni lastnik teh dividend, tako odmerjen davek ne sme presegati:

a)

10 % bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (razen societete ali komanditne družbe), ki ima neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala družbe, ki izplačuje dividende;

b)

15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.“

16

V skladu s členom 10(2) Konvencije med vlado Združenih držav Amerike in vlado Kraljevine Danske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj na področju davka od dohodka, ki je bila podpisana 19. avgusta 1999 v Washingtonu, država pogodbenica, katere rezidentka je družba, ki plača dividende, lahko obdavči dividende, izplačane družbi, ki je rezidentka v drugi državi in ki je njihov „upravičeni lastnik“, po stopnji 5 % njihovega bruto zneska.

17

Med Kraljevino Dansko in Bermudi ni davčne konvencije.

18

Iz teh dvostranskih konvencij izhaja, da država vira, in sicer v zadevah v glavni stvari Kraljevina Danska, lahko obdavči dividende, ki so plačane družbi s sedežem v drugi državi članici, če ta družba ni njihov upravičeni lastnik, po stopnji, ki je višja od tiste, ki jo določajo te konvencije. Pojem „upravičeni lastnik“ pa v nobeni od teh konvencij ni opredeljen.

Dansko pravo

Obdavčitev dividend

19

Člen 2(1)(c) selskabsskattelov (zakona o davku od dohodka pravnih oseb) določa:

„V skladu s tem zakonom so davčni zavezanci družbe in združenja, ki so med drugim navedeni v členu 1(1) in ki so rezidenti v tujini, če

[...]

c)

prejemajo dividende, za katere velja člen 16 A(1) in (2) zakona o vzpostavitvi državnega davka od dohodkov [...]. Iz davčne obveznosti so izključene dividende iz naslova delnic hčerinskih družb (glej člen 4 A zakona o obdavčitvi kapitalskih dobičkov), če so dividende, ki jih plača hčerinska družba deležne oprostitve ali zmanjšanja obdavčitve v skladu z določbami Direktive [90/435] ali davčno konvencijo, sklenjeno s Ferskimi otoki, Grenlandijo ali državo, katere rezidentka je ta mati na družba. Iz davčne obveznosti so izključene tudi dividende iz naslova delnic povezanih družb (glej člen 4 B zakona o obdavčitvi kapitalskih dobičkov), ki niso delnice hčerinskih družb, če je družba prejemnica, ki je članica skupine, rezidentka v državi članici [Unije/Evropskega gospodarskega prostora (EGP)] in bi bile dividende deležne oprostitve ali zmanjšanja obdavčitve v skladu z določbami Direktive [90/435] ali davčne konvencije, sklenjene z zadevno državo, če bi šlo za delnice hčerinskih družb. Iz davčne obveznosti so izključene tudi dividende, ki jih prejmejo imetniki deležev v mati njih družbah, ki so na seznamu družb iz člena 2(1)(a) Direktive [90/435], a se za namene njihove obdavčitve na Danskem štejejo za pregledne subjekte. Uporaba te določbe je pogojena s tem, da imetnik deležev v družbi ni rezident na Danskem.“

Pri viru odtegnjeni davek

20

Če je na podlagi člena 2(1)(c) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb podana omejena davčna obveznost v zvezi z dividendami, ki izvirajo iz Danske, mora na podlagi člena 65 kildeskattelov (zakon o odtegljaju pri viru) danska družba, ki razdeljuje dividende, pri viru odtegniti davek v višini 28 %.

21

Člen 65(1) in (5) zakona o odtegljaju pri viru v različici, ki je upoštevana za dejansko stanje zadeve v glavni stvari, je določal:

„1. Za vsako sprejetje ali odločitev o razdelitvi ali prenosu v korist dividend iz naslova delnic ali deležev v družbah ali združenjih itd. iz člena 1(1), točke 1, 2, 2e in 4, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb morajo te družbe, združenja itd. izvesti odtegljaj v višini 28 % celotnega razdeljenega zneska, razen če ni drugače določeno v odstavku 4 ali če ne izhaja drugače iz odstavkov od 5 do 8. [...] Tako odtegnjeni znesek se imenuje „davek na dividende“.

[...]

5. Davek se ne odtegne od dividend, ki jih prejme družba rezidentka v tujini in izvirajo od družbe rezidentke na Danskem, če na podlagi teh dividend ne nastane davčna obveznost [glej člen 2(1)(c) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb].“

22

Iz določb člena 2(2), točka 2, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb izhaja, da je davčna obveznost, ki izhaja iz člena 2(1)(c) tega zakona dokončno izpolnjena z izvedbo odtegljaja pri viru iz člena 65 zakona o odtegljaju pri viru. Poleg tega je davčna stopnja davka na dobiček v obdobju, na katerega se nanaša zadeva v glavni stvari, znašala 28 % vseh dividend.

23

Danske matične družbe so v skladu s členom 13(1), točka 2, zakona o davku od dohodka pravnih oseb deležne oprostitve davka na dividende, ki jih prejmejo od danskih hčerinskih družb. Poleg tega iz člena 31(1), točka 2, kildeskattbekendtgørelsen (odlok o odtegljaju pri viru) izhaja, da pri razdelitvi takih dividend danska družba razdeljevalka ni dolžna izvesti odtegljaja pri viru.

24

Če pa je po drugi strani danska družba, kar zadeva dividende, ki jih je razdelila druga danska družba, obdavčena, mora ta zadnjenavedena izvesti odtegljaj pri viru na podlagi člena 65(1) zakona o odtegljaju pri viru.

25

Ministrstvo za davke je pred nacionalnim sodiščem, zlasti v okviru zadeve v glavni stvari C-116/16 priznalo, da je Kraljevina Danska v nasprotju z določbami Pogodbe DEU v letu 2011 dividende, ki jih je prejela družba iz druge države članice, obdavčila z davkom po davčni stopnji, ki je višja kot davčna stopnja davka na dohodek pravnih oseb, ki je tedaj veljala. Zato je ministrstvo za davke zmanjšalo zahtevani znesek na 25 %, kar je davčna stopnja, ki je enaka stopnji davka od

dohodkov pravnih oseb, ki je tedaj veljala.

26

Dan zapadlosti odtegljaja pri viru je določen v členu 66(1), drugi stavek, zakona o odtegljaju pri viru, ki določa:

„Odtegljaj pri viru zapade s sprejetjem dividende ali odločitve o razdelitvi dividende ali z njenim prenosom in mora biti plačan najkasneje naslednji mesec, na datum zapadlosti, ko mora družba plačati davke, ki se odtegnejo pri viru [imenovane „A skat“], in posebni prispevek za zaposlene delavce.“

27

Plačnik dividend je v razmerju do države odgovoren za plačilo zneskov odtegljajev.

28

V primeru zamude pri plačilu pri viru odtegnjenega davka je obrestna mera zamudnih obresti višja kot tista v primeru zamude pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati danska družba. Vendar predložitveno sodišče navaja, da je na podlagi zakonodajne spremembe, ki je začela veljati 1. avgusta 2013, za zamudne obresti enaka obrestna mera tako za odtegljaje pri viru kot za davek od dohodkov pravnih oseb.

29

Zamudne obresti mora plačati oseba, ki mora pri viru odtegniti davek. Za družbo, za katero velja neomenjena davčna obveznost na Danskem, so obdavčljive dividende eden izmed njenih obdavčljivih prihodkov. Družba razdeljevalka je tista, ki mora pri viru odtegniti davek in ga plačati v državno blagajno, v primeru prepoznega plačila pa tudi zamudne obresti.

30

V skladu s členom 65 C(1) zakona o odtegljaju pri viru mora plačnik licenčin, ki izvirajo iz Danske, na deloma pri viru odtegniti davek ne glede na to, ali je prejemnik rezident na Danskem.

Pravo, ki se uporablja za goljufije in zlorabe

31

Do sprejetja zakona št. 540 z dne 29. aprila 2015 na Danskem ni bilo splošne zakonodajne določbe za boj proti zlorabam. V sodni praksi pa se je izoblikovala tako imenovana „realna doktrina“, v skladu s katero se obdavčenje izvede na podlagi posamične presoje tega, kar se je dejansko zgodilo. To zlasti pomeni, da se lahko umetne davčne sheme glede na okoliščine ne upoštevajo, zato da se z obdavčenjem upošteva dejansko stanje, na podlagi nje prevlade vsebine nad obliko (substance-over-form).

32

Iz predložitvenih odločb izhaja, da se v vsaki od zadev v glavni stvari stranke strinjajo s tem, da realna doktrina ni zadostna utemeljitev za zavrnitev upoštevanja shem, obravnavanih v teh zadevah.

33

Kot je razvidno iz teh predložitvenih odločb, se je v sodni praksi razvilo tudi načelo „upravičenega prejemnika dohodka“ (rette indkomstmottager). To načelo se opira na temeljne določbe glede obdavčitve dohodka iz člena 4 statsskatteloven (zakona o državnih davkih), zaradi katerih davčni organi niso zavezani upoštevati umetne ločitve med podjetjem ali dejavnostjo, ki ustvarja prihodke, in določitvijo namembnosti dohodkov, ki iz njih izvirajo. Namen tega načela je torej, da se določi oseba, ki je – ne glede na izkazano formalno strukturo – dejansko prejemnik dohodka in tako davčna zavezanka za davek, povezan s tem.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

34

V dveh zadevah v glavni stvari ministrstvo za davke izpodbija odločbi, v katerih je Landsskatteret (nacionalna davčna komisija, Danska) menila, da morata biti družba T Danmark (zadeva C-116/16) in družba Y Denmark (zadeva C-117/16) upravičeni do oprostitve odtegljaja pri viru, ki jo določa Direktiva 90/435, od dividend, ki sta jih plačali subjektom s sedežem v drugi državi članici.

35

Za pridobitev davčnih ugodnosti, ki jih določa Direktiva 90/435, mora subjekt, ki prejme dividende, izpolnjevati pogoje, ki jih določa ta direktiva. Vendar pa se lahko zgodi, kot danska vlada navaja v svojem stališču, da skupine družb, ki ne izpolnjujejo teh pogojev, med družbo, ki razdeli dividende, in subjektom, ki bo z njimi dejansko razpolagal, ustanovijo eno ali več umetnih družb, ki izpolnjujejo formalne pogoje te direktive. Na takšne finančne sheme se nanašajo vprašanja predložitvenega sodišča glede zlorabe pravice in pojma „upravičeni lastnik“.

36

Dejstva, kot jih je opisalo predložitveno sodišče in kot jih v predložitvenih odločbah ponazarja več shem strukture zadevnih skupin družb, so posebej zapletena in podrobna. Od njih bodo upoštevani samo elementi, ki so potrebni za odgovore, ki jih je treba dati na vprašanja za predhodno odločanje.

1) Zadeva C-116/16, T Danmark

37

Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je pet skladov investicijskega kapitala, od katerih nobeden ni družba rezidentka države članice ali države, s katero je Kraljevina Danska podpisala davčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, leta 2005 ustanovilo skupino, ki jo sestavlja več družb, da bi kupili družbo T Danmark, pomembnega danskega izvajalca storitev.

38

Danska vlada je v svojem stališču navedla, da se zadeva C-116/16 nanaša na isto skupino družb, kot so tiste iz zadeve C-115/16, ki se nanaša na obdavčitev obresti in ki je predmet današnje sodbe N Luxembourg 1 in drugi (C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16).

39

Kot je navedlo predložitveno sodišče, so skladi investicijskega kapitala družbe ustanovili v Luksemburgu. Ena od njih, družba N Luxembourg 2, je leta 2010 pridobila pomemben delež

kapitala družbe T Danmark, tako da je v obdobju, na katerega se nanaša zadeva v glavni stvari, imela več kot 50 % delnic družbe T Danmark. Druge delnice družbe T Danmark je imelo tisoč delničarjev.

40

Luksemburška davčna uprava je na zahtevo danskih organov spomladi leta 2011 izdala „certifikat o rezidentstvu“, s katerim je med drugim potrdila, da je bila družba N Luxembourg 2 davčna zavezanica za revenu des collectivités in je bila upravičeni lastnik vseh dividend, ki so bile izplačane iz naslova deležev, ki jih je ta družba imela v družbi T Danmark ali vsakega drugega dohodka, ki iz njih izhaja. Danska vlada v svojem stališču poudarja, da v tem certifikatu ni navedeno, na podlagi katerih informacij o dejstvih je bil sestavljen.

41

V skladu s svojo politiko na področju dividend je družba T Danmark svojim delničarjem poleti leta 2011 izplačala dividende v skupnem približnem znesku 1,8 milijarde danskih kron (DKK) (približno 241,4 milijonov EUR). Dividende so bile ravno tako izplačane spomladi leta 2012.

42

Družba T Danmark je leta 2011 od SKAT (davčna uprava, Danska) zahtevala zavezujočo informacijo, zato da bi vedela, ali so dividende, ki jih je izplačala družbi N Luxembourg 2, oproščene davka v skladu s členom 2(1)(c), tretji stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, in se zato zanje ne uporabi odtegljaj pri viru.

43

V zahtevi za zavezujočo informacijo je bilo navedeno, da predvideni znesek dividend, ki bodo razdeljene družbi N Luxembourg 2 v tretjem četrtletju leta 2011, znaša približno 6 milijard DKK (približno 805 milijonov EUR). Poleg tega je bilo navedeno, da je družba N Luxembourg 2 neodvisen subjekt z lastno upravo in avtonomijo odločanja, zato očitno ni bilo mogoče vnaprej in z gotovostjo vedeti, ali in na kakšen način se bo uprava družbe N Luxembourg 2 dejansko odločila uporabiti te dividende. Nazadnje, pojasnjeno je bilo, da je velik del končnih investorjev rezidentov Združenih držav.

44

Ministrstvo za davke je odgovorilo, da na to zahtevo ne more odgovoriti, saj ne ve, kako bi družba N Luxembourg 2 uporabila dividende, ki jih plača družba T Danmark.

45

Družba T Danmark je odgovorila, da je za namene zavezujočih informacij mogoče šteti za izkazano, da bo družba T Danmark dividende plačala družbi N Luxembourg 2, ki jih bo sama razdelila svoji matični družbi. Glede na te navedbe se je lahko predpostavljalo, da bo ta družba razdelila del teh zneskov (iz naslova dividend in/ali obresti in/ali vračila dolga) družbam, ki jih obvladujejo različni skladi investicijskega kapitala ali njeni upniki. Družba T Danmark je tudi predpostavljala, da bodo zneski, ki jih matična družba družbe N Luxembourg 2 plača družbam, ki jih obvladujejo različni skladi investicijskega kapitala, preneseni na končne investitorje v sklade investicijskega kapitala, vendar pa je družba T Danmark navedla, da ne ve, na kakšen način bo do teh prenosov prišlo, niti tega, kako bodo obravnavani z davčnega vidika.

Skatterrådet (nacionalni svet za davke, Danska) je nikalno odgovoril na zahtevo za zavezujočo informacijo.

Po drugi strani pa je nacionalna davčna komisija na podlagi pritožbe, ki jo je zoper to odločbo pri njej vložila družba T Danmark, menila, da so bile dividende, ki jih je ta družba razdelila družbi N Luxembourg 2, oproščene davka. Komisija je namreč presodila, da je bila omejena davčna obveznost izključena na podlagi Direktive 90/435, ker Kraljevina Danska ni sprejela zakonodajnih določb za preprečevanje goljufij in zlorab, kot to določa člen 1(2) te direktive, in zato ni mogla obdavčiti dividend na podlagi člena 2(1)(c) zakona o davku od dohodka pravnih oseb. Ministrstvo za davke je zoper to odločbo nacionalne davčne komisije vložilo tožbo.

V teh okoliščinah je Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

(a)

Ali je pogoj za sklicevanje države članice na člen 1(2) Direktive [90/435], ki se nanaša na uporabo nacionalnih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij in zlorab, to, da je zadevna država članica sprejela specifično nacionalno določbo, s katero prenaša člen 1(2) Direktive, ali da nacionalno pravo vsebuje splošne določbe ali navedla glede goljufije in zlorab, ki jih je mogoče razlagati v skladu s členom 1(2)?

(b)

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je mogoče člen 2(1)(c) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa, da „se dividende oprostitijo obdavčitve ali se njihova obdavčitev zmanjša [...] na podlagi določb Direktive 90/435 [...]“, šteti za specifično notranjo določbo v smislu člena 1(2) Direktive?

2.

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jo skleneta dve državi članici in je sestavljena v skladu z vzorno davčno konvencijo OECD, v skladu s katero je obdavčitev razdeljenih dividend odvisna od tega, ali se prejemnik dividend šteje za upravičenega lastnika dividend, določba konvencije za preprečevanje zlorab, ki je zajeta s členom 1(2) Direktive?

3.

Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen: ali so nacionalna sodišča pristojna za opredelitev, kaj je zajeto s pojmom „upravičeni lastnik“, ali je treba ta pojem v okviru uporabe Direktive 90/435 razlagati tako, da pomeni, da je treba temu pojmu, ki je predmet odločanja Sodišča EU, pripisati specifičen pomen v pravu EU?

4.

(a)

V primeru, da bi Sodišče pritrdilno odgovorilo na drugo vprašanje, na tretje vprašanje pa, da nacionalna sodišča niso pristojna za opredelitev tega, kaj zajema pojem ‚upravičeni lastnik‘: ali je treba ta pojem torej razlagati tako, da je družba, ki je rezidentka v državi članici in ki v okoliščinah, kot so v tej zadevi, prejme dividende od hčerinske družbe iz druge države članice, ‚upravičeni lastnik‘ teh dividend v skladu z razlago tega pojma po pravu EU?

(b)

Ali je treba pojem ‚upravičeni lastnik‘ razlagati v skladu z ustrezajočim pojmom iz člena 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 380) v povezavi s členom 1(4) te direktive?

(c)

Ali je treba pojem razlagati zgolj glede na komentar k členu 10 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977 (odstavek 12) ali je mogoče v razlago vključiti kasnejše komentarje, vključno z dopolnitvami v letu 2003 glede ‚obvodnih podjetij‘ in dopolnitvami v letu 2014 glede ‚pogodbenih ali pravnih obveznosti‘?

(d)

Kakšen pomen za presojo vprašanja, ali je treba prejemnika dividend šteti za njihovega ‚upravičenega lastnika‘, predstavlja dejstvo, da je imel prejemnik dividend pogodbeno ali pravno obveznost, da prejete dividend prenese na drugo osebo?

(e)

Kakšen pomen za presojo vprašanja, ali je treba prejemnika dividend šteti za njihovega ‚upravičenega lastnika‘, predstavlja dejstvo, da predložitveno sodišče po presoji dejstev zadeve ugotovi, da prejemnik – čeprav ni pogodbeno ali pravno zavezan prenesti prejetih dividend na drugo osebo – ni imel ‚popolne‘ pravice ‚uporabe in uživanja‘ prejetih dividend, kot je navedeno v komentarjih iz leta 2014 k vzorčni davčni konvenciji iz leta 1977?

5.

Ali je ob predpostavki,

—

da gre za ‚notranje določbe, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab‘ v smislu člena 1(2) Direktive 90/435;

—

da je dividende družba A, ki je rezidentka v državi članici, razdelila matični družbi B iz druge države članice in so bile potem prenesene na matično družbo te družbe C, ki je rezidentka zunaj EU/EGP, ki pa je sredstva razdelila svoji matični družbi D, ki je ravno tako rezidentka zunaj EU/EGS;

—

da med prvonavedeno državo in državo, katere rezidentka je družba C, ni bila sklenjena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja;

—

da je bila med prvonavedeno državo in državo, katere rezidentka je družba D, sklenjena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja, in

—

da prvonavedena država v skladu svojo zakonodajo torej ne bi imela terjatve iz naslova davka pri viru od dividend, ki jih je družba A izplačala družbi D, če bi bila družba D neposredna lastnica družbe A,

podana zloraba v smislu Direktive, tako da ta družbe B ne varuje?

6.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba) dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu s členom 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), ali člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje zakonodaji, v skladu s katero zadnjenavedena država članica obdavči dividende matične družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici, pri čemer zadevna država članica šteje, da so matične družbe, ki so rezidentke v tej državi, v sicer podobnih okoliščinah oproščene davka na take dividende?

7.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba), dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu s členom 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), za matično družbo v prvonavedeni državi članici pa se šteje, da ima omejeno davčno obveznost za zadevne dividende v tej državi članici: ali člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje zakonodaji, v skladu s katero zadnjenavedena država članica od družbe, ki je dolžna izvesti odtegljaj davka pri viru (hčerinska družba), zahteva, da plača zamudne obresti v primeru zamude pri plačilu terjatve iz naslova davka pri viru po višji obrestni meri, kot velja za zamudne obresti, ki jih država članica določa v zvezi z zahtevki za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb proti družbi, ki je rezidentka v isti državi članici?

8.

Ali mora v primeru, da bi Sodišče pritrdilno odgovorilo na drugo vprašanje, na tretje vprašanje pa, da nacionalna sodišča niso pristojna za opredelitev tega, kaj zajema pojem 'upravičeni lastnik', in če se za družbo (matična družba), ki je rezidentka v državi članici, na tej podlagi ne more šteti, da je oproščena davka pri viru na podlagi Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), zadnjenavedena država članica v skladu z Direktivo 90/435 ali členom 4(3) PEU navesti, koga v tem primeru šteje za upravičenega lastnika?

9.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba) dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu z Direktivo Sveta 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je

rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba): ali člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU (ali členom 63 PDEU), posebej ali skupaj, nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere:

—

zadnjenavedena država članica zahteva, da hčerinska družba odtegne davek pri viru od dividend, pri čemer ta oseba odgovarja organom za neodtegnitev davka pri viru, čeprav taka obveznost odtegnitve davka pri viru ne obstaja, če je mati?na družba rezidentka v državi članici?

—

zadnjenavedena država članica izra?una zamudne obresti od dolgovanega davka pri viru?

Sodiš?e EU naj odgovor na šesto in sedmo vprašanje vklju?i v odgovor na deveto vprašanje.

10.

Ali člen 63 PDEU v okoliš?inah, v katerih:

—

družba (mati?na družba), ki je rezidentka v državi članici, izpolni zahtevo iz Direktive 90/435 po lastništvu (v letu 2011) vsaj 10 % kapitala družbe (odvisna družba), ki je rezidentka v drugi državi članici;

—

se za mati?no družbo dejansko šteje, da ni oproš?ena davka pri viru na podlagi člena 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je razdelila odvisna družba;

—

se za (neposrednega ali posrednega) delni?arja (ali delni?arje) mati?ne družbe, ki je (so) rezident(i) v državi zunaj EU/EGS, šteje, da je (so) upravi?eni lastnik(i) zadevnih dividend,

—

prej navedeni (neposredni ali posredni) delni?ar (ali delni?arji) tudi ne izpolnjuje(jo) prej navedene zahteve glede lastništva kapitala,

nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero država članica, v kateri je odvisna družba, obdav?i zadevne dividende ob tem, da zadevna država članica šteje, da so družbe, ki so rezidentke na njenem ozemlju in ki izpolnjujejo zahtevo po lastništvu kapitala iz Direktive 90/435, torej, da ima v dav?nem letu 2011 vsaj 10 % kapitala družbe, ki razdeli dividende, oproš?ene davka na take dividende?“

2) Zadeva C-117/16, Y Denmark

49

Kot je razvidno iz predložitvene odlo?be, družba Y Inc., ki ima sedež v Združenih državah (v nadaljevanju: Y USA) in je krovna družba skupine Y, kotira na borzi. Svoje hčerinske družbe s sedežem v tujini obvladuje prek družbe Y Global Ltd. s sedežem na Bermudih (v nadaljevanju: Y Bermudes), katere edina dejavnost poleg imetništva deležev v njenih hčerinskih družbah je imetništvo pravic intelektualne lastnine za proizvode skupine. Upravljanje te družbe izvaja

neodvisna upravljavska družba.

50

Cilj družbe Y Denmark, ki jo je družba Y USA na Danskem ustanovila leta 2000 in ki je vedno imela dvajset zaposlenih, je prodaja in podpora, o svojih dejavnosti pa poroča družbi Y BV, ki je družba, ustanovljena na Nizozemskem (v nadaljevanju: Y Holland), ki je operativno odgovorna za prodajo skupine zunaj Združenih držav, Kanade in Mehike. Družba Y Denmark je tudi mati na družba za evropski del skupine Y.

51

Po tem, ko je bil v Združenih državah sprejet American Jobs Creation Act of 2004 (zakon iz leta 2004 o ustvarjanju ameriških delovnih mest), so imele družbe s sedežem v Združenih državah začasno možnost repatriacije dividend tujih hčerinskih družb pod posebej ugodnimi davčnimi pogoji ob zavezi, da njihov znesek uporabijo za specifične namene v Združenih državah, med drugim za raziskave in razvoj. V teh okoliščinah se je družba Y USA odločila za največjo možno repatriacijo dividend družbe Y Bermudes v poslovnem letu od 1. maja 2005 do 30. aprila 2006. Skupni prispevek, ki bi moral zlasti priti od dividend, ki jih plačajo hčerinske družbe družbe Y Bermudes, je bil določen na 550 milijonov ameriških dolarjev (USD) (približno 450,82 milijonov EUR).

52

Preden je prišlo do teh razdelitev, je bil evropski del skupine Y prestrukturiran. V tem okviru je družba Y Bermudes 9. maja 2005 na Cipru ustanovila družbo Y Chypre z začetnim družbenim kapitalom 20.000 USD (približno 16.400 EUR), od katerih je bilo ob ustanovitvi vplačanih 2.000 USD (približno 1.640 EUR). S pogodbo z dne 16. septembra 2005 je družba Y Bermudes na družbo Y Chypre prenesla delež v družbi Y Denmark za 90 milijonov EUR. Cena je bila poravnana z dolžniškim instrumentom.

53

Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, je družba Y Chypre portfeljna družba (holding), ki opravlja tudi nekatere dejavnosti upravljanja denarnih sredstev, kot so posojila hčerinskim družbam. Iz poročil o upravljanju iz letnih izkazov te družbe za poslovni leti 2005–2006 in 2006–2007 izhaja, da je bila njena glavna dejavnost upravljanje deležev. Poleg tega je družba izplačala sejnine za 571 USD (približno 468 EUR) in 915 USD (približno 750 EUR). V skladu z letnimi izkazi družba ni bila obdavčena, saj ni imela pozitivnega davčnega rezultata.

54

Predložitveno sodišče navaja, da se je družba Y Holland 26. septembra 2005 odločila, da družbi Y Denmark za poslovno leto 2004–2005 izplača dividendo v višini 76 milijonov EUR. Ta dividenda je bila družbi Y Denmark plačana 25. oktobra 2005. Skupščina družbenikov družbe Y Denmark je 28. septembra 2005 iz naslova tega istega poslovnega leta potrdila plačilo dividende družbi Y Chypre, ravno tako v višini 76 milijonov EUR. Ta znesek je bil družbi Y Chypre plačan 27. oktobra 2005. Družba Y Chypre je 28. oktobra 2005 ta isti znesek prenesla na družbo Y Bermudes v okviru delnega poplačila posojila, ki ga je prejela pri prevzemu družbe Y Denmark.

55

Družba Y Chypre je 21. oktobra 2005 na Nizozemskem ustanovila družbo, imenovano Y Holding BV. S pogodbo z dne 25. oktobra 2005 je družba Y Denmark svoj delež v Y Holland prenesla na Y

Holding za 14 milijonov EUR.

56

Družba Y Bermudes je 3. aprila 2006 družbi Y USA izplačala dividendo v višini 550 milijonov USD (približno 450,82 milijonov EUR). Plačilo te dividende je bilo financirano iz lastnih sredstev in z bančnim posojilom.

57

Skupščina družbe Y Denmark je 13. oktobra 2006 potrdila plačilo dividende družbi Y Chypre za poslovno leto 2005–2006 v znesku 92.012.000 DKK (približno 12,3 milijonov EUR). Družba Y Denmark je navedla, da je ta znesek del (kot dividenda, ki se prejme) skupne dividende 550 milijonov USD (približno 450,82 milijonov EUR), ki jo je družba Y Bermudes 3. aprila 2006 izplačala družbi Y USA, kar je ministrstvo za davke izpodbijalo zaradi neobstoja dokazil. Družba Y Denmark je leta 2010 na družbo Y Chypre prenesla znesek 92.012.000 DKK (približno 12,3 milijonov EUR).

58

Po mnenju predložitvenega sodišča je glavno vprašanje, ki se zastavlja v tej zadevi, ali ima družba Y Chypre iz naslova zadevnih dividend omejeno davčno obveznost na Danskem. V skladu z nacionalnim pravom tuja mati družba zaradi dividend na celoma nima omejene davčne obveznosti na Danskem. Oprostitev dividend ali njihova zmanjšana obdavčitev pa je pogojena z uporabo bodisi Direktive 90/435 bodisi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Večina davčnih konvencij, ki jih je sklenila Kraljevina Danska pa kot pogoj za oprostitve ali zmanjšanje obdavčenja določajo, da je subjekt, ki je prejel dividende njihov „upravičeni lastnik“ (retmæssig ejer). Direktiva 90/435 ne določa enakovrednega pogoja.

59

SKAT meni, da ima družba Y Chypre iz naslova zadevnih dividend omejeno davčno obveznost na Danskem, ker za to družbo ni mogoče šteti, da je upravičeni lastnik teh dividend v smislu davčne konvencije med Kraljevino Dansko in Republiko Ciper. Prav tako naj zanjo ne bi veljale določbe Direktive 90/435 glede oprostitve davčnega odtegljaja.

60

SKAT je z odločbo z dne 17. septembra 2010 ugotovil, da bi družba Y Denmark morala pri viru odtegniti davek od dveh plačil dividend, ki ju je v letih 2005 in 2006 izvedla v korist svoje matične družbe Y Chypre, in da je za družbo Y Denmark treba šteti, da je odgovorna za plačilo tega pri viru odtegnjenega davka.

61

Zoper to odločbo je bila pri nacionalni davčni komisiji vložena pritožba. Ta komisija je tako kot SKAT 16. decembra 2011 ugotovila, da družba Y Chypre ni bila upravičeni lastnik dividend v smislu davčne konvencije med Kraljevino Dansko in Republiko Ciper, vendar pa je ugodila pritožbenemu razlogu družbe Y Denmark, da ni treba odtegniti davka pri viru, ker za družbo Y Chypre veljajo pravila o oprostitvi iz Direktive 90/435.

62

Ministrstvo za davke je pri predložitvenem sodišču vložilo tožbo zoper odločbo nacionalne davčne

komisije.

63

V predlogu za sprejetje predhodne odločbe predložitveno sodišče navaja, da se stranki v sporu strinjata, da na podlagi realne doktrine ni mogoče izključiti udeležanjenih shem in da je družba, ki je prejela dividende, v konkretnem primeru družba Y Chypre, upravičeni lastnik dohodka v smislu danskega prava.

64

V teh okoliščinah je Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

(a)

Ali je pogoj za sklicevanje države članice na člen 1(2) Direktive [90/435], ki se nanaša na uporabo notranjih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij in zlorab, to, da je zadevna država članica sprejela specifično nacionalno določbo, s katero prenaša člen 1(2) Direktive, ali da nacionalno pravo vsebuje splošne določbe ali navedla glede goljufije in zlorab, ki jih je mogoče razlagati v skladu s členom 1(2)?

(b)

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je mogoče člen 2(1)(c) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa, da „se dividende oprostitijo obdavčitve ali se njihova obdavčitev zmanjša na podlagi določb Direktive 90/435“, šteti za specifično notranjo določbo v smislu člena 1(2) direktive?

2.

(a)

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jo skleneta dve državi članici in je sestavljena v skladu z [vzorno davčno konvencijo OECD], v skladu s katero je obdavčitev razdeljenih dividend odvisna od tega, ali se prejemnik dividend šteje za upravičenega lastnika dividend, določba konvencije za preprečevanje zlorab v smislu člena 1(2) Direktive [90/435]?

(b)

V primeru pritrdilnega odgovora: ali je treba pojem „sporazum“ iz člena 1(2) Direktive torej razlagati tako, da pomeni, da se lahko država članica na podlagi nacionalnega prava opre na konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčenja v škodo davčnega zavezanca?

3.

V primeru, da bi Sodišče pritrdilno odgovorilo na drugo vprašanje, točka (a): ali so nacionalna sodišča pristojna za opredelitev, kaj je zajeto s pojmom „upravičeni lastnik“, ali je treba ta pojem v okviru uporabe Direktive 90/435 razlagati tako, da pomeni, da je treba temu pojmu, ki je Sodišču EU predložen v okviru predhodnega odločanja, pripisati specifičen pomen v pravu EU?

4.

(a)

V primeru, da bi Sodišče pritrdilno odgovorilo na drugo vprašanje, točka (a), na tretje vprašanje pa, da nacionalna sodišča niso pristojna za opredelitev tega, kaj zajema pojem ‚upravičeni lastnik‘: ali je treba ta pojem torej razlagati tako, da je družba, ki je rezidentka v državi članici in ki v okoliščinah, kot so v tej zadevi, prejme dividende od hčerinske družbe iz druge države članice, ‚upravičeni lastnik‘ teh dividend v skladu z razlago tega pojma po pravu EU?

(b)

Ali je treba pojem ‚upravičeni lastnik‘ razlagati v skladu z ustrezajočim pojmom iz člena 1(1) Direktive [2003/49/ES] v povezavi s členom 1(4) te direktive?

(c)

Ali je treba pojem razlagati zgolj glede na komentar k členu 10 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977 (odstavek 12) ali je mogoče v razlago vključiti kasnejše komentarje, vključno z dopolnitvami v letu 2003 glede ‚obvodnih podjetij‘ in dopolnitvami v letu 2014 glede ‚pogodbenih ali pravnih obveznosti‘?

(d)

Kakšen pomen za presojo vprašanja, ali je treba prejemnika dividend šteti za njihovega ‚upravičenega lastnika‘, predstavlja dejstvo, da je imel prejemnik dividend pogodbeno ali pravno obveznost, da prejete dividende prenese na drugo osebo?

(e)

Kakšen pomen za presojo vprašanja, ali je treba prejemnika dividend šteti za njihovega ‚upravičenega lastnika‘, predstavlja dejstvo, da predložitveno sodišče po presoji dejstev zadeve ugotovi, da prejemnik – čeprav ni pogodbeno ali pravno zavezan prenesti prejetih dividend na drugo osebo – ni imel ‚popolne‘ pravice ‚uporabe in uživanja‘ prejetih dividend, kot je navedeno v komentarjih iz leta 2014 k vzorčni davčni konvenciji iz leta 1977?

5.

Ali je ob predpostavki,

–

da gre za ‚notranje ali na sporazumu temelječe določbe, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab‘ v smislu člena 1(2) Direktive 90/435;

–

da je dividende družba A, ki je rezidentka v državi članici, razdelila matični družbi B iz druge države članice in so bile potem prenesene na matično družbo te družbe C, ki je rezidentka zunaj EU/EGP, ki pa je sredstva razdelila svoji matični družbi D, ki je ravno tako rezidentka zunaj EU/EGS;

–

da med prvonavedeno državo in državo, katere rezidentka je družba C, ni bila sklenjena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja;

—

da je bila med prvonavedeno državo in državo, katere rezidentka je družba D, sklenjena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja, in

—

da prvonavedena država v skladu svojo zakonodajo torej ne bi imela terjatve iz naslova davka pri viru od dividend, ki jih je družba A izplačala družbi D, če bi bila družba D neposredna lastnica družbe A,

podana zloraba v smislu Direktive, tako da ta družbe B ne varuje?

6.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba), dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu s členom 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (in/ali členom 56 ES) nasprotuje zakonodaji, v skladu s katero zadnjenavedena država članica obdavči dividende matične družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici, pri čemer zadevna država članica šteje, da so matične družbe, ki so rezidentke v tej državi, v sicer podobnih okoliščinah oproščene davka na take dividende?

7.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba) dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu s členom 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), za matično družbo v prvonavedeni državi članici pa se šteje, da ima omejeno davno obveznost za zadevne dividende v tej državi članici: ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (in/ali členom 56 ES) nasprotuje zakonodaji, v skladu s katero zadnjenavedena država članica od družbe, ki je dolžna izvesti odtegljaj davka pri viru (hčerinska družba), zahteva, da plača zamudne obresti v primeru zamude pri plačilu terjatve iz naslova davka pri viru po višji obrestni meri, kot velja za zamudne obresti, ki jih država članica določi v zvezi z zahtevki za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb proti družbi, ki je rezidentka v isti državi članici?

8.

Ali mora v primeru, da bi Sodišče pritrdilno odgovorilo na drugo vprašanje, točka (a), na tretje vprašanje pa, da nacionalna sodišča niso pristojna za opredelitev tega, kaj zajema pojem 'upravičeni lastnik', in če se za družbo (matična družba), ki je rezidentka v državi članici, na tej podlagi ne more šteti, da je oproščena davka pri viru na podlagi Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba), zadnjenavedena država članica v skladu z Direktivo 90/435 ali členom 10 ES navesti, koga v tem primeru šteje za upravičenega lastnika?

9.

Če se za družbo, ki je rezidentka v državi članici (matična družba), dejansko šteje, da ni oproščena davka pri viru v skladu s členom 1(2) Direktive Sveta 90/435 glede dividend, ki jih je

prejela od družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici (hčerinska družba): ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (ali členom 56 ES), posebej ali skupaj, nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere:

—

zadnjenavedena država članica zahteva, da hčerinska družba odtegne davek pri viru od dividend, pri čemer ta oseba odgovarja organom za neodtegnitev davka pri viru, čeprav taka obveznost odtegnitve davka pri viru ne obstaja, če je mati?na družba rezidentka v državi članici?

—

zadnjenavedena država članica izra?una zamudne obresti od dolgovanega davka pri viru?

Sodiš?e EU naj odgovor na šesto in sedmo vprašanje vklju?i v odgovor na deveto vprašanje.

10.

Ali člen 56 ES v okoliš?inah, v katerih:

—

družba (mati?na družba), ki je rezidentka v državi članici, izpolni zahtevo iz Direktive 90/435 po lastništvu (v letih 2005 in 2006) vsaj 20 % kapitala družbe (hčerinska družba), ki je rezidentka v drugi državi članici;

—

se za mati?no družbo dejansko šteje, da ni oproš?ena davka pri viru na podlagi člena 1(2) Direktive 90/435 glede dividend, ki jih je razdelila hčerinska družba;

—

se za (neposrednega ali posrednega) delni?arja (ali delni?arje) mati?ne družbe, ki je (so) rezident(i) v državi zunaj EU/EGS, šteje, da je (so) upravi?eni lastnik(i) zadevnih dividend;

—

prej navedeni (neposredni ali posredni) delni?ar (ali delni?arji) tudi ne izpolnjuje(jo) prej navedene zahteve glede lastništva kapitala;

nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero država članica, v kateri je hčerinska družba, obdav?i zadevne dividende ob tem, da zadevna država članica šteje, da so družbe, ki so rezidentke na njenem ozemlju in ki izpolnjujejo zahtevo po lastništvu kapitala iz Direktive 90/435, torej, da imajo v dav?nih letih 2005 in 2006 vsaj 20 % kapitala družbe, ki razdeli dividende (15 % v letih 2007 in 2008 ter 10 % kasneje), oproš?ene davka na take dividende?“

Postopek pred Sodiš?em

65

Zaradi povezanosti zadev v glavni stvari, ki se obe nanašata na razlago Direktive 90/435 in temeljnih svoboš?in, ki jih dolo?ata Pogodbi, ju je treba za izdajo sodbe združiti.

Danska vlada je z dopisom z dne 2. marca 2017 v skladu s 7lenom 16, tretji odstavek, Statuta Sodiš7a Evropske unije predlagala, da o teh zadevah razsodi veliki senat Sodiš7a. Poleg tega je glede na podobnosti med tema zadevama in zadevami C7115/16, C7118/16, C7119/16 in C7299/16, ki so predmet današnje sodbe N Luxembourg 1 in drugi (C7115/16, C7118/16, C7119/16 in C7299/16), danska vlada tudi predlagala, naj Sodiš7e na podlagi 7lena 77 svojega poslovnika opravi skupno obravnavo za vse te zadeve. Sodiš7e je ugodilo predlogoma danske vlade.

Vprašanja za predhodno odlo7anje

Postavljena vprašanja nacionalnega sodiš7a se nanašajo na tri teme. Prva tema se nanaša na obstoj pravne podlage, ki državi 7lanici omogo7a, da zaradi zlorabe pravice zavrne priznanje oprostitve iz 7lena 5 Direktive 90/435 družbi, ki je razdelila dobi7ek družbi iz druge države 7lanice, katere h7erinska družba je. 7e taka pravna podlaga obstaja, se druga tema vprašanj nanaša na konstitutivne elemente morebitne zlorabe pravice in s tem povezana dokazna pravila. Nazadnje, tretja tema vprašanj, ki so ravno tako zastavljena za primer obstoja možnosti države 7lanice, da taki družbi zavrne ugodnosti iz Direktive 90/435, se nanaša na razlago dolo7b Pogodbe DEU glede svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, zato da se predložitvenemu sodiš7u omogo7i preveritev, ali danska zakonodaja krši ti svoboš7ini.

Vprašanja od prvega do tretjega in 7etrtri vprašanji, to7ki (a) in (c), v zadevah v glavni stvari

Predložitveno sodiš7e z vprašanji od prvega do tretjega in 7etrtima vprašanjema, to7ki (a) in (c), v zadevah v glavni stvari, v bistvu na prvem mestu sprašuje, ali boj proti goljufiji ali zlorabam, ki ga dopuš7a 7len 1(2) Direktive 90/435, predpostavlja obstoj notranjih ali na sporazumih temelje7ih dolo7b proti zlorabi v smislu tega 7lena. Na drugem mestu sprašuje, ali je lahko konvencija, katere besedilo je skladno z vzor7no dav7no konvencijo OECD in ki vsebuje pojem „upravi7eni lastnik“, na sporazumu temelje7a dolo7ba za prepre7evanje zlorab v smislu 7lena 1(2) Direktive 90/435. Na tretjem mestu želi izvedeti, ali je ta pojem „upravi7eni lastnik“ pojem prava Unije in ga je treba razumeti v enakem smislu kot pojem „lastnik“ iz 7lena 1(1) Direktive 2003/49 in ali je mogo7e za razlago te dolo7be upoštevati 7len 10 vzor7ne konvencije OECD iz leta 1977. Zlasti sprašuje, ali se za dolo7bo, ki vsebuje pojem „upravi7eni lastnik“, lahko šteje, da je pravna podlaga, ki omogo7a boj proti zlorabi pravice.

Najprej je treba obravnavati prvi vprašnji v zadevah v glavni stvari, s katerima predložitveno sodiš7e sprašuje, ali bi morala država 7lanica za boj proti zlorabi pravice v okviru uporabe Direktive 90/435 sprejeti posebno nacionalno dolo7bo za prenos te direktive, ali pa se lahko sklicuje na nacionalna ali konvencijska na7ela ali dolo7be proti zlorabi.

V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da v pravu Unije obstaja splošno pravno na7elo, v skladu s katerim se posamezniki ne morejo sklicevati na dolo7be prava Unije za namen goljufije ali zlorabe (sodbe z dne 9. marca 1999, Centros, C7212/97, EU:C:1999:126, to7ka 24 in navedena sodna praksa; z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C7255/02, EU:C:2006:121, to7ka 68; z

dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, to?ka 35; z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ka 27, in z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, to?ka 99).

71

Posamezniki morajo to splošno pravno na?elo spoštovati. Uporabe predpisov Unije namre? ni mogo?e razširiti tako, da bi zajemala transakcije, ki se izvedejo z namenom goljufije ali zlorabe ugodnosti, ki jih dolo?a pravo Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 5. julija 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, to?ka 38; z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ka 27, in z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, to?ka 99).

72

Tako iz tega na?ela izhaja, da mora država ?lanica zavrniti ugodnost dolo?b prava Unije, ?e se te ne uveljavljajo zaradi uresni?itve ciljev teh dolo?b, temve? s ciljem, da se pridobi ugodnost iz prava Unije, medtem ko so pogoji za upravi?enost do te ugodnosti izpolnjeni le formalno.

73

To je na primer podano, kadar se izpolnitev carinskih formalnosti ne umeš?a v okvir obi?ajnih poslovnih transakcij, temve? je zgolj formalna in je njen namen zgolj, da se z zlorabo pride do dodelitve kompenzacijskih zneskov (glej v tem smislu sodbe z dne 27. oktobra 1981, Schumacher in drugi, 250/80, EU:C:1981:246, to?ka 16, ter z dne 3. marca 1993, General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, to?ka 21) ali izvoznih nadomestil (glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, to?ka 59).

74

Poleg tega se na?elo prepovedi zlorabe pravice uporablja na tako razli?nih podro?jih, kot so prosti pretok blaga (sodba z dne 10. januarja 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc in Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, to?ka 27), svoboda opravljanja storitev (sodba z dne 3. februarja 1993, Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, to?ka 13), javno naro?anje storitev (sodba z dne 11. decembra 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino in drugi, C?113/13, EU:C:2014:2440, to?ka 62), pravica do ustanavljanja (sodba z dne 9. marca 1999, Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, to?ka 24), pravo družb (sodba z dne 23. marca 2000, Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, to?ka 33), socialna varnost (sodbe z dne 2. maja 1996, Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, to?ka 24; z dne 6. februarja 2018, Altun in drugi, C?359/16, EU:C:2018:63, to?ka 48, ter z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, to?ka 99), promet (sodba z dne 6. aprila 2006, Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, to?ke od 19 do 25), socialna politika (sodba z dne 28. julija 2016, Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, to?ke od 37 do 41), omejevalni ukrepi (sodba z dne 21. decembra 2011, Afrasiabi in drugi, C?72/11, EU:C:2011:874, to?ka 62) ali davek na dodano vrednost (DDV) (sodba z dne 21. februarju 2006, Halifax in drugi, C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 74).

75

Glede tega zadnjega podro?ja je Sodiš?e ve?krat poudarilo, da ?eprav je boj proti dav?nim goljufijam, izogibanju davka in morebitnim zlorabam cilj, ki ga priznava in spodbuja Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v

slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), na?elo prepovedi zlorab vsekakor ostaja splošno na?elo prava Unije, ki se uporablja neodvisno od tega, ali imajo pravice in ugodnosti, ki so predmet zlorabe, svojo podlago v pogodbah, uredbi ali direktivi (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ki 30 in 31).

76

Iz tega sledi, da je treba splošno na?elo prepovedi zlorab uporabiti zoper osebo, kadar se ta sklicuje na nekatera pravila prava Unije, ki dolo?ajo ugodnost, na na?in, ki ni skladen s cilji teh pravil. Sodiš?e je tako presodilo, da se to na?elo lahko uporabi zoper dav?nega zavezanca, da se mu zavrne ugodnost med drugim pravice do oprostitve pla?ila DDV, tudi ?e ne obstajajo predpisi nacionalnega prava, ki dolo?ajo tako zavrnitev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2455, to?ka 62, in z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ka 33).

77

?eprav ?len 1(2) Direktive 90/435 dolo?a, da ta direktiva ne izklju?uje uporabe notranjih ali na sporazumih temelje?ih dolo?b, ki so potrebne za prepre?evanje goljufij in zlorab, te dolo?be ni mogo?e razlagati tako, da izklju?uje uporabo splošnega na?ela prava Unije o prepovedi zlorabe, na katero je bilo opozorjeno v to?kah od 70 do 72 te sodbe. Transakcije, za katere SKAT zatrjuje, da pomenijo zlorabo pravice, namre? spadajo na podro?je uporabe prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, to?ka 42) in se lahko izkažejo za nezdružljive s ciljem te direktive.

78

V zvezi s tem, kakor izhaja iz prve in tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je njen namen olajšati povezovanje družb na ravni Unije v skupine z vzpostavitvijo dav?nih pravil, ki so s stališa konkurence nevtralna, da se podjetjem omogo?i, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, pove?ajo svojo produktivnost in izboljšajo svojo konkuren?no mo? na mednarodni ravni.

79

Dovolitev vzpostavitve finan?nih shem, katerih edini cilj je pridobiti dav?ne ugodnosti, ki izhajajo iz uporabe Direktive 90/435, pa ne bi bila skladna s takimi cilji in bi, nasprotno, škodila dobremu delovanju notranjega trga z izkrivljanjem pogojev konkurence. Kot je v bistvu navedla generalna pravobranilka v to?ki 51 sklepnih predlogov v zadevi C?116/16, enako velja tudi, ?e se z zadevnimi transakcijami ne bi izklju?no uresni?eval tak cilj, saj je Sodiš?e presodilo, da se na dav?nem podro?ju na?elo prepovedi zlorab uporablja, kadar je zasledovanje dav?ne ugodnosti bistveni cilj zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, to?ka 45, in z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ka 53).

80

Poleg tega uporabi splošnega načela prepovedi zlorab ni mogoče nasprotovati s pravico davkoplačevalcev, da izkoristijo konkurenco med državami članicami, ki je posledica neobstoja harmonizacije obdavčitve prihodkov. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je cilj Direktive 90/435 harmonizacija na področju neposrednih davkov z vzpostavitvijo davčnih pravil, ki so z vidika konkurence nevtralna, in da njen namen ni bil, da državam članicam odvzame možnost, da sprejmejo potrebne ukrepe za boj proti goljufijam in zlorabam.

81

Čeprav to, da davkoplačevalec išče zase najugodnejši davčni režim, sicer samo po sebi ne more utemeljiti splošne domneve goljufije ali zlorabe (glej v tem smislu sodbe z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 50; z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 84, in z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 60), ostaja dejstvo, da tak davkoplačevalec ne sme biti deležen pravice ali prednosti, ki izhaja iz prava Unije, kadar je zadevna transakcija čisto umetna z ekonomskega vidika in je njen namen izogibanje zakonodaji zadevne države članice (glej v tem smislu sodbe z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 51; z dne 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 61, in z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, točke od 61 do 63).

82

Iz teh elementov izhaja, da morajo nacionalni organi in sodišča zavrniti ugodnost pravic iz Direktive 90/435, kadar se na te sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe.

83

Tako glede na splošno načelo prava Unije o prepovedi zlorab in glede na potrebo, da se zagotovi spoštovanje tega načela v okviru izvajanja prava Unije, neobstoj nacionalnih ali konvencijskih določb proti zlorabi ne vpliva na obveznost nacionalnih organov, da zavrnejo ugodnost pravic, določenih z Direktivo 90/435, na katere se sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe.

84

Toženi stranki iz postopka v glavni stvari se sklicujeta na sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ki se je nanašala na ugodnost oprostitve iz Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142) v podporo trditvi, da zaradi člena 1(2) Direktive 90/435 zadevna država članica ugodnost prednosti, ki jih določa ta direktiva, lahko zavrne le, če ima nacionalna zakonodaja v zvezi s tem ločeno in specifično pravno podlago.

85

Te argumentacije pa ni mogoče sprejeti.

86

Sodišče je sicer res v točki 42 sodbe z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), opozorilo, da na?elo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi se z direktivami samimi lahko ustvarile obveznosti za posameznike in da bi se nanje kot take zato lahko država članica sklicevala proti posameznikom.

87

Opozorilo je tudi, da taka ugotovitev ne vpliva na zahtevo za vse organe držav članic, da kadar uporabljajo nacionalno pravo, tega razlagajo kolikor je mogoče glede na besedilo in namen direktiv, zato da dosežejo rezultat, ki mu te sledijo, tako da ti organi zoper posameznike lahko uveljavljajo skladno razlago nacionalnega prava (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, točka 45 in navedena sodna praksa).

88

Na podlagi teh preudarkov je Sodišče predložitveno sodišče pozvalo, naj preuči, ali v danskem pravu obstaja določba ali splošno na?elo, v skladu s katerim je zloraba pravice prepovedana, ali druge določbe o davčni goljufiji ali izogibanju davkom, ki bi lahko bile razlagane v skladu z določbo Direktive 90/434, na podlagi katere lahko v bistvu država članica zavrne pravico do odbitka iz te direktive v primeru transakcije, katere namen je v bistvu taka goljufija ali izogibanje, in naj dalje glede na okoliščine primera preveri, ali so pogoji za uporabo teh notranjih določb v zadevi v glavni stvari izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, točki 46 in 47).

89

Vendar, če bi se v zadevah v glavni stvari izkazalo, da nacionalno pravo ne obsega pravil, ki bi bila lahko predmet razlage, skladne s členom 1(2) Direktive 90/435, iz tega ne glede na to, kar je Sodišče presodilo v sodbi z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ni mogoče sklepati, da je nacionalnim organom in sodiščem preprečeno, da zavrnejo ugodnost, ki izhaja iz pravice do oprostitve iz člena 5 te direktive v primeru goljufije ali zlorabe pravice (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 54).

90

To, da se zoper davkopla?evalca v takih okoliščinah uveljavlja zavrnitev, namreč ne spada pod primer, naveden v točki 86 te sodbe, ker ustreza splošnemu na?elu prava Unije, v skladu s katerim se nihče ne sme z namenom goljufije ali zlorabe sklicevati na pravila prava Unije (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točki 55 in 56 ter navedena sodna praksa).

91

Ker z dejanji goljufije ali zlorabe – kot je bilo navedeno v točki 70 te sodbe – ni mogoče utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, zavrnitev ugodnosti na podlagi direktive, kot je Direktiva 90/435, ne pomeni naložitve obveznosti zadevnemu posamezniku na podlagi te direktive, temveč je ta le posledica ugotovitve, da so objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki jih določa navedena direktiva v zvezi s to pravico, izpolnjeni le formalno (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 57 in navedena sodna praksa).

V takih okoliščinah morajo države članice zato v skladu s splošnim načelom prepovedi zlorab, v skladu s katerim s pravom Unije ni mogoče upravičiti zlorab gospodarskih subjektov, zavrniti ugodnost, ki izhaja iz Direktive 90/435 (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, točka 99 in navedena sodna praksa).

Glede na ugotovitev, navedeno v točki 72 te sodbe, ni treba odgovoriti na drugi vprašanji predložitvenega sodišča, ki se v bistvu nanašata na to, ali je lahko določba dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja s tem, da se sklicuje na pojem „upravičeni lastnik“, pravna podlaga za boj proti goljufijam in zlorabam v okviru Direktive 90/435.

V teh okoliščinah tudi ni treba odgovoriti na tretji in četrti vprašanji, točki (a) in (c), v zvezi z razlago tega istega pojma „upravičeni lastnik“, ker so bila ta zastavljena le za primer pritrdilnega odgovora na drugi vprašanji.

Ob upoštevanju vseh teh elementov je treba na prvi vprašanji odgovoriti, da je treba splošno načelo prava Unije, v skladu s katerim se posamezniki na pravila prava Unije ne smejo sklicevati z namenom goljufije ali zlorabe, razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča v členu 5 te direktive določeno ugodnost oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dobičkov, ki jih je hčerinska družba razdelila svoji matični družbi, v primeru goljufije ali zlorabe davkoplačevalcu zavrniti, tudi če ni določb nacionalnega ali konvencijskega prava, ki določajo to zavrnitev.

Četrti vprašanji, točki (d) in (e), ter peti in osmi vprašanji v zadevah v glavni stvari

Predložitveno sodišče s četrtima vprašanjema, točki (d) in (e), ter petima vprašanjema v zadevah v glavni stvari v bistvu sprašuje, kateri so konstitutivni elementi zlorabe pravice in kako je te elemente mogoče dokazati. V zvezi s tem predložitveno sodišče zlasti sprašuje, ali je za družbo mogoče šteti, da je dejansko prejela dividende svoje hčerinske družbe, če ima pogodbeno ali zakonsko obveznost, da te dividende prenakaže tretjemu ali kadar iz dejanskih okoliščin izhaja, da „v bistvu“ ta družba, ne da bi imela tako obveznost, nima pravice „uporabiti dividende in je uživati“ v smislu komentarjev, ki so bili leta 2014 sprejeti k vzorčni konvenciji OECD iz leta 1977. Sprašuje tudi, ali je lahko podana zloraba pravice, če je končni upravičeni lastnik dividend, ki so jih prenesle obvodne družbe, družba, ki ima svoj sedež v tretji državi, s katero je zadevna država članica sklenila davčno konvencijo. Z osmima vprašanjema predložitveno sodišče v bistvu sprašuje še, ali mora država članica, ki družbi iz druge države članice zavrne priznanje statusa lastnika dividend, opredeliti družbo, za katero glede na okoliščine primera šteje, da je upravičeni lastnik.

Konstitutivni elementi zlorabe in s tem povezano dokazovanje

Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je za dokaz o zlorabi po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da cilj, ki mu ta predpis sledi, čeprav so bili formalno spoštovani pogoji, določeni v pravilih Unije, ni bil dosežen, in po drugi strani subjektivni element, to

je namen pridobiti korist, ki izhaja iz predpisa Unije, tako da se umetno ustvarijo pogoji za pridobitev te koristi (sodbi z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, točki 52 in 53, ter z dne 12. marca 2014, O. in B., C-456/12, EU:C:2014:135, točka 58).

98

Tako preizkus vseh dejstev omogoča preveritev, ali so konstitutivni elementi zlorabe podani in zlasti, ali so gospodarski subjekti izvedli isto formalne ali umetne transakcije, ki nimajo nobene ekonomske in poslovne utemeljitve, s pglavitnim namenom, da so deležni koristi, ki jim ne pripada (glej v tem smislu sodbe z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točke od 47 do 49; z dne 13. marca 2014, SICES in drugi, C-155/13, EU:C:2014:145, točka 33, in z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, točka 47).

99

Sodišče ni pristojno presojati dejanskega stanja iz postopkov v glavni stvari. Vendar lahko Sodišče, ki odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, po potrebi nacionalnemu sodišču da indice, da jih vodi pri presoji konkretnega primera, ki ga obravnavajo. Čeprav v zadevah v glavni stvari prisotnost določenega števila teh indicev lahko omogoča ugotovitev obstoja zlorabe pravice, pa mora predložitveno sodišče preveriti, ali so ti indici objektivni in skladni ter ali sta toženi stranki iz postopka v glavni stvari imeli možnost predložitve nasprotnega dokaza.

100

Za umetno shemo se lahko šteje skupina družb, ki ni vzpostavljena iz razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost, ki ima izključno formalno strukturo in je njen glavni cilj ali eden izmed njenih glavnih ciljev pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju s ciljem ali namenom davčne prava, ki se uporabi. To je podano zlasti, kadar zaradi obvodnega subjekta, ki je vstavljen v strukturo skupine med družbo, ki plača dividende, in družbo skupine, ki je njihov upravičeni lastnik, pride do izognitve plačila davka na dividende.

101

Tako pomeni indic obstoja sheme, katere namen je neupravičena pridobitev oprostitve iz člena 5 Direktive 90/435, dejstvo, da te dividende v celoti ali skoraj v celoti in v zelo kratkem času po njihovem prejetju družba, ki jih prejme, prenakaže subjektom, ki ne izpolnjujejo pogojev za uporabo Direktive 90/435, bodisi zato, ker ti subjekti nimajo sedeža v nobeni državi članici, bodisi zato, ker niso ustanovljeni v eni od oblik iz te direktive, bodisi zato, ker niso davčni zavezanci za enega od davkov, navedenih v členu 2(c) te direktive, bodisi zato, ker nimajo statusa „matične družbe“ in ne izpolnjujejo pogojev iz člena 3 iste direktive.

102

Pogojev za uporabo Direktive 90/435 pa ne izpolnjujejo subjekti, ki so davčni rezidenti zunaj Unije, kot se to zdi za družbe iz zadeve C-117/16 ali investicijske sklade iz zadeve C-116/16. Če bi v teh zadevah danska družba dolžnica dividende plačala neposredno subjektom, ki so bili po mnenju ministrstva za davke upravičeni lastniki, bi Kraljevina Danska lahko pobrala pri viru odtegnjeni davek.

103

Enako je lahko umetna narava sheme podkrepljena z okoliščinami, da je skupina zadevnih družb strukturirana tako, da mora družba, ki prejme dividende, ki jih plača družba dolžnica, sama prenakazati te dividende tretji družbi, ki ne izpolnjuje pogojev za uporabo Direktive 90/435, zaradi

Česar ustvari le neznamenit obdavčljivi dobiček, kadar deluje v funkciji obvodne družbe, zato da omogoči finančni tok družbe dolžnice proti subjektu, ki je upravičeni lastnik plačanih zneskov.

104

Okoliščina, da družba deluje kot obvodna družba, se lahko ugotovi, kadar je njena edina dejavnost prejem dividend in njihovo prenakazilo upravičenemu lastniku ali drugim obvodnim družbam. Na neobstoje dejanske gospodarske dejavnosti je treba v zvezi s tem glede na posebnosti zadevne gospodarske dejavnosti sklepati iz analize vseh upoštevanih elementov, ki se zlasti nanašajo na upravljanje družbe, njen računovodski izkaz, strukturo njenih stroškov in dejansko nastale stroške, osebe, ki ga zaposluje, ter prostore in opremo, ki jih ima.

105

Indici umetne sheme so lahko tudi različne pogodbe med družbami, ki so vpletene v zadevne finančne transakcije, na podlagi katerih pride do finančnih tokov znotraj skupine, podrobnosti financiranja transakcij, ocena lastnih sredstev vmesnih družb in neobstoje pravice obvodnih družb, da ekonomsko razpolagajo s prejetimi dividendami. V zvezi s tem so lahko taki indici ne samo pogodbeni ali zakonska obveznost matične družbe, ki prejme dividende, da jih prenakazuje tretjemu, temveč tudi dejstvo, da „v bistvu“, kot navaja predložitveno sodišče, ta družba, ne da bi bila vezana s tako pogodbeno ali zakonsko obveznostjo, nima pravice, da uporablja te zneske in da jih koristi.

106

Poleg tega lahko take indice podkrepijo ujemanja ali časovna bližina med začetkom veljavnosti pomembnih novih davčnih zakonodaj, kot je danska zakonodaja iz postopka v glavni stvari ali zakonodaja Združenih držav, navedena v točki 51 te sodbe, po eni strani ter izvedbo kompleksnih finančnih transakcij in dajanjem posojil v okviru iste skupine po drugi strani.

107

Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje tudi o tem, ali lahko pride do zlorabe pravice, kadar je končni upravičeni lastnik dividend, ki jih prenesejo obvodne družbe, družba s sedežem v tretji državi, s katero je država članica izvora sklenila davčno konvencijo, na podlagi katere obresti ne bi bile predmet nobenega odtegljaja, če bi bile neposredno plačane družbi, ki ima svoj sedež v tej tretji državi.

108

Glede tega je pri preučitvi strukture skupine neupoštevno, da so nekateri od upravičenih lastnikov dividend, ki jih plačajo obvodne družbe, davčni rezidenti v tretji državi, ki je z državo članico izvora sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ugotoviti je namreč treba, da obstoj take konvencije sam po sebi ne more izključiti zlorabe pravice. Zato taka konvencija ne more povzročati dvomov glede obstoja zlorabe pravice, ki je ustrezno ugotovljena na podlagi vseh dejstev, ki potrjujejo, da so gospodarski subjekti izvedli isto formalne ali umetne transakcije, ki nimajo nobene ekonomske in poslovne utemeljitve, s poglobitnim ciljem neupravičene pridobitve oprostitve pri viru odtegnjenega davka iz člena 5 Direktive 90/435.

109

Dodati je treba, da ob tem, da mora obdavčitev ustrezati gospodarski stvarnosti, obstoj konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja kot tak ne izkazuje dejanskosti plačila upravičencem, ki so rezidenti tretje države, s katero je bila ta konvencija sklenjena. Če želi družba, ki je dolžnica

dividend, koristiti ugodnosti take konvencije, lahko te dividende neposredno plaša subjektom, ki so davčni rezidenti v državi, ki je z državo izvora sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

110

Ob tem tudi ni mogoče izključiti, da v položaju, v katerem bi bile dividende oproščene, če bi bile neposredno plašane družbi, ki ima svoj sedež v tretji državi, namen strukture skupine nikakor ni zloraba pravice. V takem primeru skupini ni mogoče opozoriti, da se je odločila za tako strukturo, in ne za neposredno plašilo dividend tej družbi.

111

Poleg tega, če je upravičeni lastnik plašila dividend davčni rezident v tretji državi, zavrnitev oprostitve iz člena 5 Direktive 90/435 ni nikakor pogojena z ugotovitvijo goljufije ali zlorabe pravice.

112

Cilj te direktive, kot zlasti izhaja iz njene tretje uvodne izjave, je z uvedbo skupnega davčnega sistema odpraviti vsakršno manj ugodno obravnavanje sodelovanja med družbami iz različnih držav članic glede na sodelovanje družb iz iste države članice, da bi se tako v Evropski uniji olajšalo povezovanje družb v skupine (sodba z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 25 in navedena sodna praksa). Kot je bilo poudarjeno v točki 78 te sodbe, je tako namen te direktive zagotovitev davčne nevtralnosti dobičkov, ki jih razdeli hčerinska družba s sedežem v državi članici svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici, ker je iz njenega člena 1 razvidno, da se nanaša samo na razdelitve, ki jih prejmejo družbe države članice in ki izvirajo od njihovih hčerinskih družb, ki imajo sedež v drugih državah članicah (glej v tem smislu sklep z dne 4. junija 2009, KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 et C-499/07, EU:C:2009:339, točka 62 in navedena sodna praksa).

113

Mehanizmi Direktive 90/435, zlasti njen člen 5, so torej zasnovani za položaje, v katerih bi brez njihove uporabe izvajanje pristojnosti obdavčitve s strani držav članic lahko povzročilo, da se dobiček, ki ga hčerinska družba razdeli svoji matični družbi, dvojno obdaži (sodba z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 39). Taki mehanizmi pa se ne uporabljajo, kadar je upravičeni lastnik dividend družba, ki je davčna rezidentka zunaj Unije, ker bi v takem primeru oprostitvev odtegljaja pri viru od teh dividend v državi članici, iz katere so izplašane, lahko privedla do tega, da te dividende v Uniji dejansko niso obdažene.

114

Glede na vse te elemente je treba na tretji vprašanji, točki (d) in (e), v zadevah v glavni stvari odgovoriti, da je za dokaz zlorabe po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da kljub formalnemu spoštovanju pogojev, ki jih določa ureditev Unije, cilj te ureditve ni bil dosežen, in po drugi strani subjektivni element, to je namen pridobiti korist, ki izhaja iz ureditve Unije, z umetno ustvaritvijo pogojev, potrebnih za njeno pridobitev. Obstoje določenega števila indecev lahko izkazuje obstoj zlorabe pravice, če so ti indici objektivni in skladni. Taki indici so lahko med drugim obstoj obvodnih družb, ki nimajo ekonomske utemeljitve, in izključno formalna narava strukture skupine družb, finančne sheme in posojil.

Dokazno breme zlorabe pravice

115

Ugotoviti je treba, da Direktiva 90/435 ne vsebuje določb v zvezi z dokaznim bremenom glede obstoja zlorabe pravice.

116

Vendar, kot trdita danska in nemška vlada, morajo na primer družbe, ki zahtevajo pridobitev ugodnosti oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dividend iz člena 5 Direktive 90/435, dokazati, da izpolnjujejo objektivne pogoje, ki jih ta nalaga. Ni namreč ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da od davkoplačevalcev zahtevajo dokaze, ki jih ocenjujejo za potrebne za konkretno odmero zadevnih davkov in dajatev, ter da glede na okoliščine zavrnejo zahtevano oprostitve, če ti dokazi niso predloženi (sodba z dne 28. februarja 2013, Petersen in Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, točka 51 in navedena sodna praksa).

117

Po drugi strani pa mora davčni organ države članice izvora v primeru, da namerava iz razloga, ki zadeva obstoj zlorabe, družbi, ki je plačala dividende družbi s sedežem v drugi državi članici, zavrniti oprostitve iz člena 5 Direktive 90/435, dokazati obstoj konstitutivnih elementov take zlorabe ob upoštevanju vseh relevantnih elementov in zlasti dejstva, da družba, kateri so bile plačane dividende, ni njihov upravičeni lastnik.

118

V zvezi s tem tak organ ni dolžan opredeliti upravičenih lastnikov teh dividend, temveč mora dokazati, da je domnevni upravičeni lastnik le obvodna družba, prek katere je bila zloraba pravice storjena. Taka opredelitev bi se namreč lahko izkazala za nemogočo, zlasti ker so potencialni upravičeni lastniki neznani. Nacionalni davčni organ glede na kompleksnost nekaterih finančnih shem in možnost, da imajo vmesne družbe, ki so vpletene v sheme, sedež zunaj Unije, nujno ne razpolaga z informacijami, ki mu omogočajo opredelitev teh lastnikov. Od tega organa pa ni mogoče zahtevati, da predloži dokaze, katerih predložitev je zanj nemogoča.

119

Poleg tega, čeprav so potencialni upravičeni lastniki znani, ni nujno dokazano, kateri izmed njih so ali bodo dejanski upravičeni lastniki. Tako v tem primeru v zadevi C-117/16 predložitveno sodišče navaja, da je mati na družba družbe Y Chypre družba Y Bermudes s sedežem na Bermudih, mati na družba te družbe pa je Y USA s sedežem v Združenih državah. V primeru, da bi predložitveno sodišče ocenilo, da Y Chypre ni upravičeni lastnik dividend, bi bilo za davčne organe in sodišča države članice izvora dividend zelo verjetno nemogoče določiti, katera od teh dveh mati nih družb je ali bo upravičeni lastnik teh dividend. Zlasti je glede dodelitve teh dividend lahko odločeno po ugotovitvah davčnega organa glede obvodne družbe.

120

Zato je treba na osmi vprašanji v zadevah v glavni stvari odgovoriti, da nacionalni organ za to, da družbi zavrne priznanje statusa upravičenega lastnika dividend ali da dokaže obstoj zlorabe pravice, ni dolžan opredeliti subjekta ali subjektov, za katere šteje, da so upravičeni lastniki teh obresti.

Šesti, sedmi, deveti in deseti vprašanji v zadevah v glavni stvari

121

Predložitveno sodišče želi s šestima, sedmima, devetima in desetima vprašanjema v zadevah v postopku v bistvu izvedeti, ali je treba v primeru, da se ureditev iz člena 5(1) Direktive 90/435 oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dividend, ki jih družba rezidentka države članice plača družbi rezidentki v drugi državi članici, ne uporablja, člena 49 in 54 PDEU ali člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo razližnim vidikom ureditve prve države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, glede obdavčitev teh obresti.

122

V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da ta vprašanja temeljijo na predpostavki, da neuporaba te ureditve oprostitve izhaja iz ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 1(2) Direktive 90/435. V takem primeru pa družba rezidentka države članice glede na sodno prakso, navedeno v točki 70 te sodbe, ne more uveljavljati prednosti svoboščin, ki jih določa Pogodba DEU, za izpodbijanje nacionalne zakonodaje, ki ureja obdavčitev dividend, ki so bile plačane družbi, ki je rezidentka druge države članice.

123

Zato je treba na šesti, sedmi, deveti in deseti vprašanji v zadevah v glavni stvari odgovoriti, da se v položaju, v katerem se ureditev iz Direktive 90/435 oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dividend, ki jih družba rezidentka države članice plača družbi rezidentki druge države članice, ne uporablja zaradi ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 1(2) te direktive, ni mogoče sklicevati na uporabo svoboščin iz Pogodbe DEU za izpodbijanje zakonodaje prve države članice, ki ureja obdavčitev teh dividend.

Stroški

124

Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1.

Zadevi C-116/16 in C-117/16 se združita za izdajo sodbe.

2.

Splošno na?elo prava Unije, v skladu s katerim se posamezniki na pravila prava Unije ne smejo sklicevati z namenom goljufije ali zlorabe, je treba razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodiš?a v členu 5 Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitev matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003, določeno ugodnost oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dobičkov, ki jih je hčerinska družba razdelila svoji matični družbi, v primeru goljufije ali zlorabe davkoplačevalcu zavrniti, tudi če ni določb nacionalnega ali

konvencijskega prava, ki določajo to zavrnitev.

3.

Za dokaz zlorabe je po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da kljub formalnemu spoštovanju pogojev, ki jih določa ureditev Unije, cilj te ureditve ni bil dosežen, in po drugi strani subjektivni element, to je namen pridobiti korist, ki izhaja iz ureditve Unije, z umetno ustvaritvijo pogojev, potrebnih za njeno pridobitev. Obstoječa določena števila indecev lahko izkazuje obstoj zlorabe pravice, če so ti indici objektivni in skladni. Taki indici so lahko med drugim obstoj obvodnih družb, ki nimajo ekonomske utemeljitve, in izključno formalna narava strukture skupine družb, finančne sheme in posojil.

4.

Nacionalni organ za to, da družbi zavrne priznanje statusa upravičenega lastnika dividend ali da dokaže obstoj zlorabe pravice, ni dolžan opredeliti subjekta ali subjektov, za katere šteje, da so upravičeni lastniki teh obresti.

5.

V položaju, v katerem se ureditev iz Direktive 90/435, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2003/123, oprostitve pri viru odtegnjenega davka od dividend, ki jih družba rezidentka države članice plača družbi rezidentki druge države članice, ne uporablja zaradi ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 1(2) te direktive, se ni mogoče sklicevati na uporabo svoboščin iz Pogodbe DEU za izpodbijanje zakonodaje prve države članice, ki ureja obdavčitev teh dividend.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: danščina.