

62016CJ0115

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

26. veljače 2019. (*1)

Sadržaj

Pravni okvir

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Direktiva 2003/49

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Dansko pravo

Oporezivanje kamata

Porez po odbitku

Pravo primjenjivo na utaje i zlouporabe

Glavni postupci i prethodna pitanja

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

2. Predmet C-118/16, X Denmark

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

4. Predmet C-299/16, Z Denmark

Postupak pred Sudom

O prethodnim pitanjima

Prva pitanja, točke (a) do (c), druga pitanja, točke (a) i (b), i treća pitanja u predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16

Pojam „ovlašteni korisnik kamata”

Nužnost postojanja posebne nacionalne ili ugovorne odredbe za provedbu članka 5. Direktive 2003/49

Prva pitanja, točke (d) do (f), u predmetima C-115/16, C-118/16 i C-119/16, prvo pitanje, točke (d) i (e), u predmetu C-299/16, četvrta pitanja u predmetima C-115/16 i C-118/16, peto pitanje u predmetu C-115/16, šesto pitanje u predmetu C-118/16 i četvrta pitanja u predmetima C-119/16 i C-299/16

Konstitutivni elementi zlouporabe prava i pripadaju li dokazi

Teret dokazivanja zlouporabe prava

Peto pitanje, točke (a) do (c), u predmetu C-118/16

Šesto i sedmo pitanje u predmetu C-115/16, sedmo i osmo pitanje u predmetu C-118/16, peto i šesto pitanje u predmetu C-119/16 te peto, šesto i sedmo pitanje u predmetu C-299/16

Troškovi

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje zakonodavstava – Zajednički sustav oporezivanja primjenjiv na isplate kamata i naknada za licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica – Direktiva 2003/49/EZ – Ovlašteni korisnik kamata i naknada za licencije – Članak 5. – Zlouporaba prava – Društvo sa sjedištem u državi članici koje povezanom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici isplaćuje kamate, koje su zatim u cijelosti ili gotovo u cijelosti prenesene izvan područja Europske unije – Društvo koje ima obvezu obustaviti porez po odbitku na kamate”

U spojenim predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje su uputili Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) (C-115/16, C-118/16 i C-119/16), odlukama od 19. veljače 2016., koje je Sud zaprimio 25. veljače 2016., i Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) (C-299/16), odlukom od 24. svibnja 2016., koju je Sud zaprimio 26. svibnja 2016., u postupcima

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)

protiv

Skatteministeriet,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader i F. Biltgen, predsjednici vijeća, A. Rosas (izvjestitelj), M. Ilešić, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. listopada 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za N Luxembourg 1 i C Danmark I, A. M. Ottosen i S. Andersen, advokater,

—

za X Denmark A/S i Z Denmark ApS, L. E. Christensen i H. S. Hansen, advokater,

—

za dansku vladu, C. Thorning, J. Nymann-Lindegren i M. S. Wolff, u svojstvu agenata, uz asistenciju J. S. Horsbøla Jensena, advokat,

—

za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

—

za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

za luksemburšku vladu, D. Holderer, u svojstvu agenta, uz asistenciju P.-E. Partscha i T. Lesage, avocats,

—

za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman i C. S. Schillemans, u svojstvu agenata,

—

za austrijsku vladu, G. Eberhard, u svojstvu agenta,

—

za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren i F. Bergius, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, W. Roels, R. Lyal i L. Grønfeldt, u svojstvu agenata, uz asistenciju H. Peytza, avocat,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 1. ožujka 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL 2003., L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 76. i ispravak SL 2018., L 304, str. 35.) i članaka 49., 54. i 63. UFEU-a.

2

Zahtjevi su upućeni u okviru sporova između društava N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I i Z Denmark ApS te Skatteministeriet (Ministarstvo za poreze, Danska), u pogledu obveze društava plaćanja poreza po odbitku zbog plaćanja kamata nerezidentnim društvima koja porezno tijelo ne smatra ovlaštenim korisnicima tih kamata i koja se stoga ne mogu koristiti izuzećem od oporezivanja predviđenim Direktivom 2003/49.

Pravni okvir

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

3

Vijeće Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je 30. srpnja 1963. donijelo preporuku o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i pozvalo vlade država ugovornica da se prilikom sklapanja odnosno revizije bilateralnih ugovora usklade s „modelom ugovora radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i na imovinu”, koji je izradio Odbor za porezna pitanja OECD-a i priložio navedenoj preporuci (u daljnjem tekstu: OECD-ov model poreznog ugovora). Taj se model poreznog ugovora redovito revidira i izmjenjuje. On je predmet komentara koje je odobrilo Vijeće OECD-a.

4

Točke 7. do 10. komentara članaka 1. OECD-ova modela poreznog ugovora, u verziji koja proizlazi iz izmjene do koje je došlo u 1977. (u daljnjem tekstu: OECD-ov model poreznog ugovora iz 1977.), u skladu s kojim se taj ugovor primjenjuje na osobe koje su rezidenti države ugovornice ili dviju država ugovornica, skreću pozornost na činjenicu da bi se taj ugovor, s ciljem izbjegavanja

poreza, mogao nepravilno upotrebljavati korištenjem umjetnih pravnih konstrukcija. U tekstu tih točaka komentara isti se važnost koncepta „ovlašteni korisnik”, koji je osobito uveden člankom 10. (oporezivanje dividendi) i člankom 11. (oporezivanje kamata) tog modela ugovora, kao i potreba sprežavanja utaje poreza.

5

Članak 11. stavci 1. i 2. OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977. glasi:

„1. Kamate koje potječu iz jedne države ugovornice i koje su isplaćene rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici.

2. Međutim, te se kamate mogu oporezivati i u državi ugovornici iz koje potječu i u skladu sa zakonodavstvom te države, ali ako je osoba koja je primatelj kamata njihov ovlašteni korisnik, tako utvrđen porez ne smije premašivati 10 % bruto iznosa tih kamata. Nadležna tijela država ugovornica zajedničkim će sporazumom utvrditi pravila za primjenu tog ograničenja.”

6

Komentari su prilikom njihove revizije iz 2003. dopunjeni napomenama koje se odnose na „društva provodnike”, odnosno društva koja, iako su formalno vlasnici prihoda, u praksi imaju vrlo ograničene ovlasti što ih čini samo povjerenicima ili upraviteljima koji djeluju za račun zainteresiranih stranaka, tako da ih se ne može smatrati ovlaštenim korisnicima te dobiti. Točkom 8. komentarâ članka 11., u njihovoj verziji koja proizlazi iz revizije iz 2003., predviđeno je, među ostalim, da se „[p]ojam ‘ovlašteni korisnik’ ne upotrebljava u uskom i tehničkom smislu, već da se mora tumačiti u njegovu kontekstu i s obzirom na predmet i cilj Ugovora, osobito kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje te spriječilo izbjegavanje i utaja poreza”. Kad je riječ o točki 8.1. iste verzije komentara, u njoj se navodi da bi „bilo [...] protivno predmetu i cilju ugovora da država izvora prizna smanjenje ili izuzeće od poreza rezidentu države ugovornice koji, osim kao zastupnik ili neki drugi opunomoćnik, djeluje samo kao provodnik za račun neke druge osobe koja zapravo ima koristi od predmetne dobiti” i da se „društvo provodnik obično ne može smatrati ovlaštenim korisnikom, iako je formalni vlasnik dobiti, ako u praksi raspolaže samo vrlo ograničenim ovlastima što ga čini samo povjerenikom ili upraviteljem koji djeluje za račun zainteresiranih stranaka”.

7

Prilikom nove revizije komentarâ iz 2014. dana su pojašnjenja u pogledu pojmova „ovlašteni korisnik” i „društvo provodnik”. U točki 10.3. te verzije komentarâ navodi se da „postoji mnogo različitih načina za rješavanje problema društava provodnika i, općenitije, opasnosti od biranja najpovoljnijeg oporezivanja, uključujući posebne ugovorne odredbe za sprežavanje zlouporaba, opća pravila protiv zlouporabe, pravila kojima se daje prvenstvo sadržaju nad oblikom i pravila o „ekonomskom sadržaju”.

Direktiva 2003/49

8

Uvodne izjave 1. do 6. Direktive 2003/49 glase:

„(1)

Jedinstveno tržište ima značajke unutarnjeg tržišta, transakcije između trgovačkih društava različitih država članica se ne bi trebale oporezivati pod nepovoljnijim poreznim uvjetima od onih

koji se primjenjuju za istu transakciju izvršenu između trgovačkih društava u istoj državi članici.

(2)

Ovaj se zahtjev trenutno ne izvršava pri isplati kamata i [naknada za] licencije; nacionalni porezni zakoni zajedno s bilateralnim i multilateralnim sporazumima, gdje postoje, ne mogu uvijek osigurati izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Njihova primjena također često donosi sa sobom i opterećenje upravne formalnosti i probleme u protoku novca za ta trgovačka društva.

(3)

Potrebno je osigurati da se isplate kamata i [naknada za] licencije oporezuju samo jednom u državi članici.

(4)

Najpogodniji način izbjegavanja gore navedenih formalnosti i problema te osiguranja jednakog poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija je neoporezivanje isplata kamata i [naknada za] licencije u državi članici gdje oni nastaju bez obzira ubiru li se oduzimanjem na izvoru ili razrezom. Posebno treba zabraniti takve poreze pri isplatama između povezanih trgovačkih društava različitih država članica kao i između poslovnih nastana [stalnih poslovnih jedinica] takvih poduzetnika.

(5)

Dogovori se primjenjuju [To uređenje treba primijeniti samo] na onaj iznos, ukoliko postoji, isplata kamata i [naknada za] licencije koji je [bi bio] dogovoren između isplatitelja i ovlaštenog korisnika u odsutnosti posebnih odnosa.

(6)

Nadalje, potrebno je omogućiti državama članicama poduzimanje odgovarajućih mjera za borbu protiv utaje ili zlouporabe."

9

Člankom 1. Direktive 2003/49 među ostalim se propisuje:

„1. Isplate kamata i [naknada za] licencije koje nastaju u državi članici ne oporezuju se u navedenoj državi, bez obzira radi li se o odbitku na izvoru ili razrezu, uz uvjet da je ovlašten korisnik kamata ili licencija [naknada za licencije] poduzeće [trgovačko društvo] iz druge države članice ili poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] trgovačkog društva jedne države članice u drugoj državi članici.

[...]

4. Trgovačko društvo države članice smatra se ovlaštenim korisnikom kamata ili licencija [naknada za licencije] samo ako prima te isplate za svoju vlastitu dobrobit [u svoju korist], a ne kao posrednik, kao što je to npr. agent [zastupnik], opunomoćenik [povjerenik] ili ovlašteni potpisnik za neku drugu osobu.

5. Poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] se smatra ovlaštenim korisnikom kamata ili licencija [naknada za licencije]:

[...]

(b)

ako isplata kamate ili licencije [naknade za licenciju] predstavlja dohodak koji u državi članici u kojoj je smješten taj poslovni nastan [smještena ta stalna poslovna jedinica] podliježe plaćanju poreza navedenih u članku 3. točki (a) podtočki iii. ili u slučaju Belgije ‚impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders’ ili u slučaju Španjolske ‚Impuesto sobre la Renta de no Residentes’ ili porezu koji je istovjetan ili znatno sličan te koji se uvede nakon datuma stupanja na snagu ove Direktive uz ili umjesto već postojećih poreza.

[...]

7. Ovaj se članak primjenjuje samo ako je trgovačko društvo koje je isplatitelj ili trgovačko društvo čiji je poslovni nastan isplatitelj [čija se stalna poslovna jedinica smatra isplatiteljem] kamate ili licencija [naknada za licencije] pridruženo trgovačkom društvu [povezano društvo trgovačkog društva] koje je ovlašten korisnik ili čiji se poslovni nastan [čija se stalna poslovna jedinica] smatra ovlaštenim korisnikom te kamate ili tih licencija [naknada za licencije].

[...]

11. Država izvora može tražiti da se ispunjavanje uvjeta navedenih u ovom članku i članku 3. dokaže potvrdom u vrijeme isplate kamata ili licencija [naknada za licencije]. Ako se ispunjenje uvjeta navedenih u ovom članku i članku 3. ne dokaže potvrdom u vrijeme isplate, država članica može tražiti odbijanje poreza na izvoru.

12. Država izvora može postaviti uvjet da je izuzeće na temelju ove Direktive moguće uz donošenje odluke o izuzeću na temelju potvrde kojom se dokazuje ispunjenje uvjeta navedenih u ovom članku i u članku 3. Odluka o izuzeću daje se unutar najviše tri mjeseca od predavanja potvrde i davanja informacija koje država članica može smatrati potrebnim zatražiti te vrijedi za razdoblje od najmanje jednu godinu od dana izdavanja.

13. Za potrebe stavaka 11. i 12., potvrda koju se predaje za svaki ugovor o isplati vrijedi najmanje jednu, a najviše tri godine od dana izdavanja te sadrži sljedeće informacije:

[...]

(b)

da je trgovačko društvo primatelj ovlašten korisnik u skladu sa stavkom 4. ili da su ispunjeni uvjeti u skladu sa stavkom 5. kada primatelj isplate ima poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu]; [...]

10

Pojmovi koji se upotrebljavaju u članku 1. stavku 1. Direktive 2003/49 su, ovisno o jezičnoj verziji, „korisnik” (na bugarskom (beneficiar), francuskom (bénéficiaire), latvijskom (beneficārs) i rumunjskom (beneficiarul) jeziku), „stvarni korisnik” (na španjolskom (beneficiario efectivo), češkom (skutečný vlastník), estonskom (tulusaaja), engleskom (beneficial owner), talijanskom (beneficiario effettivo), litavskom (tikrasis savininkas), malteškom (sid benefiċjarju), portugalskom (beneficiário efectivo) i finskom (tosiasiallinen edunsaaja) jeziku), „vlasnik”/„onaj koji ima pravo uporabe” (na njemačkom (der Nutzungsberechtigte), danskom (retmæssige ejer), grčkom (οφέλιμος), hrvatskom (ovlašten korisnik), mađarskom (haszonhúzó), poljskom (właściciel), slovačkom (vlastník požitkov), slovenskom (upravičeni lastnik) i švedskom (den som har rätt till)

jeziku) i „onaj koji posljednji ima pravo” (na nizozemskom jeziku (de uiteindelijk gerechtigde)).

11

Članom 2. te direktive predviđeno je:

„Za potrebe ove Direktive:

(a)

izraz ‚kamata’ znači dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste bez obzira jesu li osigurane hipotekom ili ne te sadržavaju li pravo na dio dužnikovog profita ili ne te posebno dohodak od vrijednosnih papira i obveznica ili zadužnica uključujući premije i nagrade vezane uz te vrijednosne papire, obveznice ili zadužnice;

[...]”

12

Članom 3. navedene direktive određuje se:

„Za potrebe ove Direktive:

(a)

izraz ‚trgovačko društvo države članice’ znači svako trgovačko društvo koje:

i.

se pojavljuje u jednom od oblika navedenih u Prilogu; i

ii.

za koje se u skladu s poreznim zakonima države članice smatra da ima sjedište u toj državi članici i ne smatra se da, u smislu Konvencije o dvostrukom oporezivanju prihoda zaključene s trećom državom, ima sjedište u porezne svrhe izvan Zajednice; i

iii.

koje se bez izuzimanja oporezuje jednim od sljedećih poreza ili porezom koji je istovjetan ili znatno sličan, a uvodi se nakon stupanja na snagu ove Direktive kao dodatak ili umjesto već postojećih poreza:

[...]

—

‚selskabsskat’ u Danskoj,

[...]

—

‚impôt sur le revenu des collectivités’ u Luksemburgu,

[...]

(b)

trgovačko društvo je „povezano trgovačko društvo” nekog drugog trgovačkog društva ako:

i.

prvo trgovačko društvo ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala drugog trgovačkog društva; ili

ii.

drugo trgovačko društvo ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala prvog trgovačkog društva; ili

iii.

treće trgovačko društvo ima izravni minimalni udjel od 25 % kapitala prvog i drugog trgovačkog društva.

U te su udjele uključena samo trgovačka društva sa sjedištem na području Zajednice.

[...]”

13

Među trgovačkim društvima obuhvaćenim člankom 3. točkom (a) Direktive 2003/49, navedeni se popis nalazi u prilogu toj direktivi, spominju se „trgovačka društva u luksemburškom zakonodavstvu poznata kao: „société anonyme”, „société en commandite par actions” i „société à responsabilité limitée”.

14

Stavkom 1. članka 4. Direktive 2003/49, naslovljenog „Izuzetak od plaćanja s osnova kamata ili licencija [naknada za licencije]”, među ostalim je određeno:

„Država izvora nije obvezna osigurati pogodnosti iz ove Direktive u sljedećim slučajevima:

(a)

isplate koje se na temelju zakonodavstva države izvora smatraju podjelom profita ili povratom kapitala;

(b)

isplate s osnova dužničkih potraživanja koje sadržavaju pravo na udio u dužnikovom profitu;

[...]”

15

Članak 5. te direktive, naslovljen „Prijevarena [Utaja] i zlouporaba”, glasi:

„1. Ova Direktiva ne sprežava primjenu domaćih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za sprežavanje prijevara [utaja] ili zlouporaba.

2. Države članice mogu u slučaju transakcija čiji je glavni motiv ili jedan od glavnih motiva utaja poreza, izbjegavanje ili zlouporaba poreza, povući pogodnosti ove Direktive ili odbiti primjenu ove Direktive.”

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

16

Članom 11. stavkom 1. Ugovora između vlade Velikog Vojvodstva Luksemburga i vlade Kraljevine Danske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i utvrđivanju pravila za uzajamnu upravnu pomoć u području poreza na dohodak i na imovinu, potpisanog u Luxembourg 17. studenoga 1980. (u daljnjem tekstu: dansko-luksemburški porezni ugovor), između tih se dviju država članica raspodjeljuje ovlast za oporezivanje u području kamata te on glasi:

„Kamate koje potječu iz jedne države ugovornice i koje su isplaćene rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati samo u toj drugoj državi ugovornici, ako je taj rezident njihov ovlašteni korisnik.”

17

Članak 11. stavak 1. Ugovora između nordijskih zemalja o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i imovinu, potpisanog 23. rujna 1996. u Helsinkiju, u verziji koja je relevantna u glavnim predmetima (u daljnjem tekstu: nordijski porezni ugovor) glasi jednako.

18

Iz tih ugovora proizlazi da država izvora, odnosno, u glavnim predmetima, Kraljevina Danska, može oporezivati kamate isplaćene rezidentu druge države članice ako navedeni rezident nije ovlašteni korisnik. Pojam „ovlašteni korisnik” međutim nije definiran niti u jednom od tih ugovora.

Dansko pravo

Oporezivanje kamata

19

Članom 2. stavkom 1. točkom (d) selskabsskattelova (Zakon o porezu na dobit) predviđeno je:

„U skladu s ovim zakonom porezni obveznici su [...] društva, udruženja itd. u smislu članka 1. stavka 1. sa sjedištem u inozemstvu, ako oni

[...]

(d)

iz tuzemnih izvora primaju kamate u vezi s obvezom koju [društvo sa sjedištem u Danskoj] ili [stalna poslovna jedinica inozemnog društva] ima prema pravnim osobama koje su navedene u članku 3. B Zakona o poreznom nadzoru (kontrolirana obveza) [...]. Porezna obveza ne obuhvaća kamate ako su one na temelju Direktive [2003/49] ili na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog s Farskim Otocima, Grenlandom ili državom u kojoj društvo itd. koje ih prima ima svoje sjedište izuzete od oporezivanja ili se oporezuju u manjem iznosu. To je pravilo primjenjivo samo u slučaju ako su društvo isplatitelj i društvo primatelj kamata povezani u smislu navedene direktive u referentnom razdoblju od najmanje jedne godine u kojem je došlo do isplate. [...]"

Porez po odbitku

20

Ako na temelju članka 2. stavka 1. točke (d) Zakona o porezu na dobit postoji ograničena porezna obveza u pogledu prihoda od kamata koji potječe iz Danske, danski isplatitelj kamata mora obustaviti porez po odbitku u skladu s člankom 65. D kildeskattelova (Zakon o porezu po odbitku). Isplatitelj kamata odgovoran je državi za plaćanje iznosa obustavljenih na izvoru.

21

Kao što to, među ostalim, proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje u predmetu C-115/16, u razdoblju od 2006. do 2008. porezna stopa na kamate koje prima društvo rezident države članice razlikuje od Kraljevine Danske bila je viša od stope poreza koji plaća dansko društvo. Ministarstvo za poreze je međutim u okviru tužbe u glavnom postupku priznalo da se tom razlikom između poreznih stopa povređuju odredbe Ugovora o EZ-u o slobodi poslovnog nastana. Priznalo je da je potrebno smanjiti iznos dugovanog poreza po odbitku za te godine.

22

Porez po odbitku dopijeva u trenutku isplate kamata, dok je dopijete poreza koji duguje dansko društvo na predviđeni prihod uređeno fleksibilnijim pravilima. Osim toga, u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku, stopa zateznih kamata viša je od one primjenjive u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza na dobit danskog društva.

23

U skladu s člankom 65.C stavkom 1. Zakona o porezu po odbitku, isplatitelj naknada za licencije koje potječu iz Danske u načelu je dužan obustaviti porez po odbitku, neovisno o tome je li korisnik rezident Danske ili nije.

Pravo primjenjivo na utaje i zlouporabe

24

Do donošenja Zakona br. 540 od 29. travnja 2015. u Danskoj nije postojala opća zakonska odredba za sprežavanje zlouporaba. Međutim, u sudskoj je praksi razvijena takozvana „doktrina stvarnosti” prema kojoj se porez mora utvrditi na temelju konkretne ocjene činjeničnog stanja. To osobito znači da se umjetne porezne konstrukcije u određenim okolnostima mogu zanemariti kako bi se oporezivanje temeljilo na stvarnosti, u skladu s načelom prvenstva sadržaja nad oblikom (substance over form).

Iz odluka kojima se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se u svakom od glavnih predmeta stranke slažu oko toga da doktrina stvarnosti ne predstavlja dostatno opravdanje za zanemarivanje predmetnih konstrukcija u navedenim predmetima.

Kao što to proizlazi iz odluka kojima se upućuje prethodno pitanje, u sudskoj praksi također je razvijeno načelo takozvanog „stvarnog primatelja prihoda” (rette indkomstmodtager). To se načelo temelji na temeljnim odredbama o oporezivanju prihoda iz članka 4. statsskatteloven (Porezni zakonik) i znači da porezna tijela nisu obvezna prihvatiti umjetnu odvojenost poduzetnika odnosno djelatnosti koja stvara prihode od raspodjele prihoda koji od njih potječu. Dakle, svrha tog načela je utvrditi tko je – neovisno o pojavnim oblicima – stvarni primatelj određenog prihoda i stoga porezni obveznik s njim povezanog poreza.

Glavni postupci i prethodna pitanja

U četirima sporovima u glavnom postupku luksemburško društvo koje je preuzelo obveze danskog društva (predmet C-115/16) kao i tri danska društva (predmeti C-118/16, C-119/16 i C-299/16) osporavaju SKAT-ove (Porezna uprava, Danska) (u daljnjem tekstu: SKAT) odluke kojima im je odbijeno izuzeće od poreza na dobit predviđeno Direktivom 2003/49 u pogledu kamata isplaćenih subjektima sa sjedištem u drugoj državi članici s obrazloženjem da ti subjekti nisu ovlašteni korisnici tih kamata, nego samo društva provodnici.

Da bi ostvario porezne pogodnosti predviđene Direktivom 2003/49, subjekt koji prima kamate mora ispunjavati uvjete propisane tom direktivom. Međutim, kao što to danska vlada navodi u svojim očitovanjima, moguće je slučaj da grupe društava koja ne ispunjavaju te uvjete osnuju, između društava koje isplaćuje kamate i subjekta koji je namijenjen da tim kamatama stvarno raspolaže, jedno ili više umjetnih društava koja ispunjavaju formalne uvjete iz navedene direktive. Upravo se na takve financijske konstrukcije odnose pitanja sudova koji su uputili zahtjeve u pogledu zlouporabe prava i pojma „ovlašteni korisnik”.

Stoga, kako su ih opisali sudovi koji su uputili zahtjeve i koje su u odlukama kojima se upućuje prethodno pitanje prikazane pomoću više grafičkih prikaza struktura dotičnih grupa društava, vrlo su složene i detaljne. Upotrijebit će se samo oni elementi koji su nužni za odgovaranje na prethodna pitanja.

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

U skladu s odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje, pet investicijskih društava, od kojih nijedno nije rezident države članice ili zemlje s kojom je Kraljevina Danska potpisala porezni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, osnovalo je tijekom 2005. grupu koja se sastoji od više društava s ciljem kupnje društva T Danmark, važnog danskog pružatelja usluga.

31

Danska je vlada u svojim očitovanjima navela da se predmet C-115/16 tiče iste grupe društava kao i predmet C-116/16, koji se odnosi na oporezivanje dividendi i u kojemu je danas donesena presuda, T Danmark i Y Denmark Aps (C-116/16 i C-117/16).

32

Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, investicijska društva su u Luksemburgu, među ostalim, osnovala društvo A Luxembourg Holding, kao i društva u Danskoj, među kojima je društvo N Danmark 1. Stjecanje društva T Danmark bilo je financirano, među ostalim, odobravanjem zajmova investicijskih društava društvu N Danmark 1 i povećavanjem kapitala tog društva. Tijekom 2009. društvo N Danmark 1 pripojeno je jednom drugom danskom društvu koje je u 2010. prestalo postojati uslijed njegova prekograničnog spajanja s društvom C Luxembourg. Društvo C Luxembourg je zatim promijenilo ime i prestalo postojati nakon prijenosa predmetne tražbine društvu N Luxembourg 1, koje je preuzelo vođenje glavnog postupka od društva N Danmark 1.

33

Jedno od danskih društava koja su osnovala investicijska društva, društvo N Danmark 5, preuzelo je društvo T Danmark. U proljeće 2006. društvo N Danmark 5 prenijelo je svoje dionice društva T Danmark društvu C Luxembourg, koje je tako postalo matično društvo društva T Danmark.

34

Investicijska društva su dužničke instrumente koji se odnose na zajmove koje su odobrila prenijela društvu A Luxembourg Holding, koje ih je pak tog istog dana prenijelo društvu C Luxembourg, matičnom društvu društva T Danmark.

35

Od tog je datuma društvo C Luxembourg društvu A Luxembourg Holding dugovalo iznos jednak onomu koji je društvo N Danmark 1 dugovalo društvu C Luxembourg. Kako navodi sud koji je uputio zahtjev, dug društva N Danmark 1 otplaćen je po kamatnoj stopi od 10 %, dok su dugovi društava C Luxembourg i A Luxembourg Holding otplaćeni po stopi od 9,96875 %. Kamatna stopa na zajam ugovorena između društava C Luxembourg i A Luxembourg Holding povećana je 9. srpnja 2008. na 10 %. S druge strane, kamatna stopa na zajam ugovorena između društva A Luxembourg Holding i investicijskih društava zadržana je na 9,96875 %.

36

Društvo C Luxembourg je u 2006. snosilo troškove s naslova „ostali vanjski troškovi” u iznosu od 8701 euro, od čega 7810 eura za plaće. Usto, to je društvo snosilo troškove s naslova „drugi operativni troškovi” u iznosu od 209349 eura.

37

Iste je godine, 2006., društvo A Luxembourg Holding također snosilo troškove s naslova „ostali vanjski troškovi” u iznosu od 3337 eura, od čega 2996 eura za plaće. Usto, to je društvo snosilo troškove s naslova „drugi operativni troškovi” u iznosu od 127031 euro.

38

U skladu s odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje godišnja financijska izvješća društva C Luxembourg za 2007. i 2008. pokazuju da je potonje u tom razdoblju u prosjeku zapošljavalo dvije osobe u nepunom radnom vremenu. Kad je riječ o godišnjim financijskim izvješćima društva A Luxembourg Holding za to isto razdoblje, njima je utvrđeno da je to društvo u tom razdoblju u prosjeku zapošljavalo jednu osobu u nepunom radnom vremenu.

39

Osim držanja udjela u društvu N Danmark 1, djelatnost društva C Luxembourg bila je ograničena na držanje dužničkih instrumenata koje je izdalo potonje društvo.

40

Društva C Luxembourg i A Luxembourg Holding imaju istu adresu sjedišta. Tu su adresu koristila i društva izravno povezana s jednim od investicijskih društava.

41

Sud koji je uputio zahtjev navodi da je SKAT u 2011. donio porezno rješenje kojim se utvrđuje porezni dug s naslova kamata za razdoblje od 2006. do 2008. u ukupnom iznosu od 925764961 danske krune (približno 124 milijuna eura). SKAT je naime smatrao da društva C Luxembourg i A Luxembourg Holding nisu bila ovlašteni korisnici kamata, već da su djelovala samo kao provodnici, i da su kamate preko tih dvaju luksemburških društava bile prenesene s danskog dijela grupe na investicijska društva. SKAT je zaključio da je tužitelj u glavnom postupku bio dužan obustaviti porez po odbitku na plaćene i knjižene kamate te da je bio dužan platiti neobustavljeni porez po odbitku.

42

Tužitelj je porezno rješenje pobijao pred danskim sudovima.

43

Društvo N Luxembourg 1 odbacuje činjenicu da situacija iz glavnog postupka ima obilježja utaje ili zlouporabe. Ono tvrdi da se pogodnosti Direktive 2003/49, u svakom slučaju, pa čak i u slučaju utaje ili zlouporabe, u skladu s njezinim člankom 5. stavkom 1. mogu povući samo pod uvjetom postojanja odgovarajuće pravne osnove u nacionalnom pravu. Međutim, takva osnova u danskom pravu ne postoji.

44

U slučaju da se društvo C Luxembourg ne smatra ovlaštenim korisnikom kamata, tužitelj u glavnom postupku tvrdi da se danskim pravilima o porezu po odbitku, o njegovoj obustavi i pripadajućoj odgovornosti povređuju sloboda poslovnog nastana zajamčena pravom Unije i, podredno, slobodno kretanje kapitala, osobito zbog sljedećih razloga: kao prvo, porez po odbitku plaća se ranije nego njemu sličan porez na dobit; kao drugo, zatezne kamate na porez po odbitku su znatno više od onih na porez na dobit; kao treće, zajmoprimac mora obustaviti porez po odbitku i, kao četvrto, zajmoprimac odgovara za porez po odbitku u skladu sa Zakonom o porezu na odbitak.

45

U tom je kontekstu Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) odlučio prekinuti postupak i

uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

(a)

Treba li članak 1. stavak 1. u vezi s člankom 1. stavkom 4. Direktive [2003/49] tumačiti na način da je društvo koje je rezident države članice i koje je obuhvaćeno člankom 3. te direktive, koje – kao u konkretnom slučaju – prima kamate od društva čiji je sjedište u drugoj državi članici, „ovlašteni korisnik” tih kamata u smislu navedene direktive?

(b)

Treba li pojam „ovlašteni korisnik” iz članka 1. stavka 1. Direktive [2003/49], u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4., tumačiti u skladu s odgovarajućim pojmom iz članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

(c)

Ako je odgovor na pitanje 1. (b) potvrđan, treba li onda taj pojam tumačiti isključivo s obzirom na komentare članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.] (točka 8.) ili se prilikom tumačenja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, uključujući dopune iz 2003. u pogledu „društava provodnika” (točka 8.1., sada točka 10.1.) te dopune iz 2014. u pogledu „ugovornih ili zakonskih obveza” (točka 10.2.)?

(d)

Ako se komentari iz 2003. mogu uzeti u obzir prilikom tumačenja, je li uvjet za to da se društvo ne smatra „ovlaštenim korisnikom” u smislu Direktive [2003/49] to da je doista došlo do prijenosa sredstava osobama koje država čiji je isplatitelj kamata rezident smatra „ovlaštenim korisnicima” predmetnih kamata i ako jest, postoji li i dodatni uvjet da se konkretan prijenos odvio nedugo nakon isplate kamata i/ili izvršio u obliku isplate kamata?

(e)

Je li u tom pogledu relevantno koristi li se za zajam vlasnički kapital, jesu li predmetne kamate pribrojene glavnici (kapitalizirane kamate), je li primatelj kamata naknadno izvršio prijenos unutar grupe na svoje matično društvo koje je rezident iste države članice kako bi u skladu s primjenjivim pravilima predmetne države zaradu prilagodio u porezne svrhe, jesu li predmetne kamate naknadno prenesene u vlasnički kapital društva zajmoprimca, je li primatelj kamata imao ugovornu ili zakonsku obvezu kamate prenijeti drugoj osobi i je li većina osoba koje država rezidentnosti isplatitelja kamata smatra „ovlaštenim korisnicima” kamata rezident drugih država članica ili trećih zemalja s kojima je Kraljevina Danska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tako da na temelju toga u danskom poreznom pravu ne bi postojala osnova za oporezivanje po odbitku da su te osobe bile zajmodavci i prema tome izravno primale kamate?

(f)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja kamata smatrati „ovlaštenim korisnikom” u smislu direktive to što je sud koji je uputio zahtjev, nakon što je utvrdio činjenice slučaja, zaključio da primatelj – koji nije bio ugovorno ili zakonski obavezan primljene kamate prenijeti na treću osobu – u biti nije imao „puno” pravo „uporabe i korištenja” kamata u smislu komentara iz 2014. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

2.

(a)

Može li se država članica pozivati na članak 5. stavak 1. Direktive [2003/49], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja ili zlouporaba, ili članak 5. stavak 2. te direktive ako predmetna država članica nije donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 5. direktive odnosno ako njezino nacionalno pravo ne sadržava opće odredbe ili načela o utaji, zlouporabi i izbjegavanju plaćanja poreza koji se mogu tumačiti u skladu s člankom 5.?

(b)

U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 2. (a), može li se članak 2. stavak 2. točka (d) [Zakona o porezu na dobit], kojim se propisuje da djelomično oporezivanje prihoda od kamata ne uključuje 'kamate koje su u skladu s Direktivom [2003/49] o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije izmeđ u povezanih trgovačkih društava različitih država članica izuzete od oporezivanja', smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 5. direktive?

3.

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmeđ u dviju država članica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora], prema kojoj oporezivanje kamata ovisi o tome smatra li se primatelj kamata ovlaštenim korisnikom kamata, odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlouporaba u smislu članka 5. direktive?

4.

Je li riječ o zlouporabi itd. u smislu Direktive [2003/49] ako su u državi članici rezidentnosti isplatitelja kamata porezni odbici u pogledu kamata dopušteni, a kamate se u državi članici rezidentnosti primatelja kamata ne oporezuju?

5.

Je li država članica koja ne želi priznati da je društvo druge države članice ovlaštenim korisnik kamata i tvrdi da je to društvo fiktivno društvo provodnik u tom slučaju, na temelju Direktive [2003/49] ili članka 10. UEZ-a, obvezna navesti koga smatra ovlaštenim korisnikom?

6.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obavezan obustaviti porez po odbitku (društvo kći) u potomjoj državi članici u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku plaća zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta država članica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit (koji obuhvaća, među ostalim, i prihode od kamata) društva koje je rezident iste države članice?

7.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u

skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo k?), a potonja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UZ-a (i/ili člankom 56. UZ-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

–

potonja država članica od isplatitelja kamata zahtijeva da za te kamate obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini, iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je primatelj kamata rezident te iste države članice?

–

matično društvo potonje države ne bi bilo obvezno uplatiti predujam poreza na dobit tijekom prve dvije porezne godine, nego bi porez na dobit počelo plaćati mnogo kasnije od trenutka dospelosti poreza po odbitku?

Od Suda se traži da odgovor na šesto pitanje uvrsti u svoj odgovor na sedmo pitanje.”

2. Predmet C-118/16, X Denmark

46

Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je grupa X globalna grupa poduzetnika, među kojima je i tužitelj iz glavnog postupka. Tu su grupu 2005. kupila investicijska društva, iste godine kada je osnovan tužitelj u glavnom postupku.

47

Ta su društva izravni dioničari holding društva grupe, odnosno društva X SCA, SICAR, sa sjedištem u Luksemburgu, pri čemu potonje djeluje kao komanditno dioničko društvo (SCA) („société en commandite par actions”) i ima status društva za ulaganje u rizični kapital (SICAR) („société d’investissement en capital à risque”).

48

Dansko porezno tijelo smatralo je da je društvo X SCA, SICAR transparentni subjekt prema danskom pravu, odnosno da nije zasebni poreznik obveznik u smislu danskog zakona.

49

Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se portfelj društva X SCA, SICAR sastojao od 100 % udjela u kapitalu društva X Sweden Holding AB sa sjedištem u Švedskoj i zajma odobrenog tom istom društvu. Osim tog sudjelovanja i tog zajma društvo X SCA, SICAR nije obavljalo nikakvu djelatnost.

50

Društvo X Sweden Holding ima samo jednu djelatnost koja se sastoji u tome da je holding društvo društva X Sweden sa sjedištem u Švedskoj, koje je matično društvo društva X Denmark, tužitelja u glavnom postupku. Društvo X Sweden Holding 27. prosinca 2006. od svojeg je matičnog društva, društva X SCA, SICAR, uzelo zajam, spomenut u prethodnoj točki, u iznosu od 498500000 eura. Društvo X Sweden Holding je prilikom izračuna svojeg oporezivog prihoda odbilo kamate

isplaćene društvu X SCA, SICAR.

51

Društvo X Sweden je u 97,5 %-tnom vlasništvu društva X Sweden Holding, dok je uprava grupe X u njemu imala udio od 2,5 %. Tijekom razdoblja o kojemu je riječ u glavnom postupku društvo X Sweden imalo je istu upravu kao i društvo X Sweden Holding te nije imalo dionice niti jednog drugog društva osim društva X Denmark.

52

Sud koji je uputio zahtjev navodi da je društvo X Sweden početkom 2007. preuzelo djelatnost jednog drugog društva, konkretno društva X AB, sa sjedištem u Švedskoj, koja se sastoji u registraciji proizvoda pri nadležnim tijelima i obavljanju različitih administrativnih zadataka u vezi s kliničkim ispitivanjima. Društvo X Sweden je tada zapošljavalo desetak osoba i unajmilo dio uredskih prostorija sjedišta društva X AB, u kojem je dotično osoblje obuhvaćeno preuzimanjem djelatnosti nastavilo raditi.

53

Prema odluci kojom se upućuje prethodno pitanje iz godišnjih izvješća za razdoblje od 2007. do 2009. proizlazi da je društvo X Sweden imalo dvije stavke prihoda, odnosno „Kamate i slični prihodi” te „Drugi prihodi”. Društvo X Sweden nije imalo druge prihode u obliku kamata osim kamata koje je primilo od društva X Denmark po osnovi zajma u iznosu od 501 milijun eura, koji je, poput onog iz točke 50. ove presude, ugovoren 27. prosinca 2006. Tijekom 2007., 2008. i 2009. kamate su činile 98,1 %, 97,8 % i 98 % ukupnog prihoda društva X Sweden, dok su drugi prihodi činili 1,9 %, 2,2 % i 2 % tog prihoda. Kamate knjižene na temelju zajma odobrenog društvu X Denmark uzete su u obzir prilikom izračuna oporezivog prihoda društva X Sweden za navedene godine. Društvo X Sweden je tijekom tih godina izvršilo – u skladu s posebnim pravilima primjenjivim u Švedskoj o prilagodbi zarade u porezne svrhe unutar grupe, kako su predviđena u poglavlju 35. Zakona o porezu na prihode – prijenos na svoje matično društvo, društvo X Sweden Holding, iznosâ u visini od 60468000 eura, 75621000 eura i 60353294 eura. Tim prijenosom izvršenim unutar grupe društvo X Sweden steklo je pravo na odbitak, dok su, s druge strane, preneseni iznosi bili oporezivi kod društva X Sweden Holding.

54

Društvo X Denmark je prilikom izračuna svojeg oporezivog prihoda odbilo kamate isplaćene društvu X Sweden po osnovi zajma od 501 milijun eura koji je s potonjim ugovorilo 27. prosinca 2006. Budući da je smatralo da je društvo X Sweden bilo njihov ovlašteni korisnik, nije obustavilo porez po odbitku za navedene kamate.

55

SKAT je u svojoj odluci od 13. prosinca 2010. smatrao da društva X Sweden, X Sweden Holding i X SCA, SICAR nisu ovlašteni korisnici kamata u smislu Direktive 2003/49 kao ni u smislu dansko-luksemburškog poreznog ugovora i nordijskog poreznog ugovora te da su ovlašteni korisnici kamata vlasnici društva X SCA, SICAR. Prema podacima Ministarstva za poreze društvo X SCA, SICAR osnovano je u obliku trgovačkog društva koje se ne nalazi na popisu trgovačkih društava iz članka 3. točke (a) podtočke i. Direktive 2003/49 na koja se primjenjuje ta direktiva i ne ispunjava uvjet iz članka 3. točke (a) podtočke iii. navedene direktive prema kojem društvo ne smije biti izuzeto od oporezivanja. Naime, to je društvo izuzeto od oporezivanja prihoda u obliku kamata, dobiti i dividendi. U svakom slučaju, društvo X SCA, SICAR ne može biti ovlašteni

korisnik kamata s obzirom na to da je sa stajališta danskog prava transparentno. U tom je kontekstu Ministarstvo za poreze smatralo da društvo X Denmark nije dostavilo dokumente kojima se dokazuje da su većina investitora u investicijskim društvima u kojima je vlasništvo društvo X SCA, SICAR porezni rezidenti drugih država Europske unije ili zemalja s kojima je Kraljevina Danska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Stoga je SKAT smatrao da je društvo X Denmark moralo obustaviti porez po odbitku za kamate plaćene društvu X Sweden.

56

Društvo X Denmark 13. prosinca 2010. pobijalo je odluku SKAT-a pred danskim sudovima.

57

U tom je kontekstu Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

(a)

Treba li članak 1. stavak 1. u vezi s člankom 1. stavkom 4. Direktive [2003/49] tumačiti na način da je društvo koje je rezident države članice i koje je obuhvaćeno člankom 3. te direktive, koje – kao u konkretnom slučaju – prima kamate od društva koje ima sjedište u drugoj državi članici, „ovlašteni korisnik” tih kamata u smislu navedene direktive?

(b)

Treba li pojam „ovlašteni korisnik” iz članka 1. stavka 1. Direktive [2003/49], u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4., tumačiti u skladu s odgovarajućim pojmom iz članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

(c)

Ako je odgovor na pitanje 1. (b) potvrđan, treba li taj pojam tumačiti isključivo s obzirom na komentare članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.] (točka 8.) ili se prilikom tumačenja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, uključujući dopune iz 2003. u pogledu „društava provodnika” (točka 8.1., sada točka 10.1.) te dopune iz 2014. u pogledu „ugovornih ili zakonskih obveza” (točka 10.2.)?

(d)

Ako se komentari iz 2003. mogu uzeti u obzir prilikom tumačenja, je li uvjet za to da se društvo ne smatra „ovlaštenim korisnikom” u smislu Direktive [2003/49] to da je doista došlo do prijenosa sredstava osobama koje država članica je isplatitelj kamata rezident smatra „ovlaštenim korisnicima” predmetnih kamata i ako jest, postoji li i dodatni uvjet da se konkretan prijenos odvio nedugo nakon isplate kamata i/ili izvršio u obliku isplate kamata?

(e)

Je li u tom pogledu relevantno koristiti li se za zajam vlasnički kapital, jesu li predmetne kamate pribrojene glavnici (kapitalizirane kamate), je li primatelj kamata naknadno izvršio prijenos unutar grupe na svoje matično društvo koje je rezident iste države članice kako bi u skladu s primjenjivim pravilima predmetne države zaradu prilagodio u porezne svrhe, jesu li predmetne kamate naknadno prenesene u vlasnički kapital društva zajmoprimca, je li primatelj kamata imao ugovornu

ili zakonsku obvezu kamate prenijeti drugoj osobi i je li veština osoba koje država rezidentnosti isplatitelja kamata smatra 'ovlaštenim korisnicima' kamata rezident drugih država? Lanica ili trećih zemalja s kojima je Kraljevina Danska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tako da na temelju toga u danskom poreznom pravu ne bi postojala osnova za oporezivanje po odbitku da su te osobe bile zajmodavci i prema tome izravno primale kamate?

(f)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja kamata smatrati 'ovlaštenim korisnikom' u smislu direktive to što je sud koji je uputio zahtjev, nakon što je utvrdio činjenice slučaja, zaključio da primatelj – koji nije bio ugovorno ili zakonski obavezan primljene kamate prenijeti na trećega – u biti nije imao 'puno' pravo 'uporabe i korištenja' kamata u smislu komentara iz 2014. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

2.

(a)

Može li se država Lanica pozivati na članak 5. stavak 1. Direktive [2003/49], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja ili zlouporaba, ili članak 5. stavak 2. te direktive ako predmetna država Lanica nije donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 5. direktive odnosno ako njezino nacionalno pravo ne sadržava opće odredbe ili načela o utaji, zlouporabi i izbjegavanju plaćanja poreza koji se mogu tumačiti u skladu s člankom 5.?

(b)

U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 2. (a), može li se članak 2. stavak 2. točka (d) danskog Zakona o porezu na dobit, kojim se propisuje da djelomično oporezivanje prihoda od kamata ne uključuje 'kamate koje su u skladu s Direktivom [2003/49] o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije izmeu povezanih trgovačkih društava različitih država Lanica izuzete od oporezivanja', smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 5. direktive?

3.

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmeu dviju država Lanica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora], prema kojoj oporezivanje kamata ovisi o tome smatra li se primatelj kamata ovlaštenim korisnikom kamata, odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlouporaba u smislu članka 5. direktive?

4.

Je li riječ o zlouporabi itd. u smislu Direktive [2003/49] ako su u državi Lanici rezidentnosti isplatitelja kamata porezni odbici za kamate dopušteni, a kamate se u državi Lanici rezidentnosti primatelja kamata ne oporezuju?

5.

(a)

Je li društvo koje je rezident u Luksemburgu i koje je u toj državi osnovano i registrirano kao „société en commandite par actions” (SCA) i također kvalificirano kao „société d'investissement en capital à risque” (SICAR) u skladu s Zakonom od 15. lipnja 2004. o društvima za investicije u rizični kapital obuhvaćeno Direktivom [2003/49]?

(b)

Ako je odgovor na pitanje 5. (a) potvrđan, može li luksemburški „SCA/SICAR” tada biti „ovlašteni korisnik” kamata u skladu s Direktivom [2003/49] iako država članica rezidentnosti društva isplatitelja kamata to društvo na temelju nacionalnog prava smatra porezno transparentnim?

(c)

Ako je odgovor na pitanje 1. (a) nije, to jest ako se društvo koje prima kamate ne može smatrati „ovlaštenim korisnikom” predmetnih kamata, može li se SCA/SICAR u okolnostima poput onih u predmetnom slučaju smatrati „ovlaštenim korisnikom” predmetnih kamata u smislu te direktive?

6.

Je li država članica koja ne želi društvo države članice priznati kao ovlaštenog korisnika kamata i tvrdi da je to društvo fiktivno društvo provodnik, u tom slučaju, na temelju Direktive [2003/49] ili članka 10. UEZ-a, obvezna navesti koga smatra ovlaštenim korisnikom?

7.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obavezan obustaviti porez po odbitku (društvo kći) u potomjoj državi članici u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku plaća zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta država članica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit (koji obuhvaća, među ostalim, i prihode od kamata) društva koje je rezident iste države članice?

8.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva koje je rezident druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (i/ili člankom 56. UEZ-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

—

potomja država članica od isplatitelja kamata zahtijeva da za te kamate obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini, iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je primatelj kamata rezident te iste države članice?

—

matično društvo potonje države ne bi bilo obvezno uplatiti predujam poreza na dobit tijekom prve dvije porezne godine, nego bi porez na dobit počelo plaćati mnogo kasnije od trenutka dospijea poreza po odbitku?

Od Suda se traži da odgovor na sedmo pitanje uvrsti u svoj odgovor na osmo pitanje.”

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

58

Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, društvo C USA, sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, vlasnik je društva C Cayman Islands, sa sjedištem na Kajmanskim Otcima, koje je do kraja 2004. bilo vlasnik društva C Danmark II, sa sjedištem u Danskoj, krajnjeg matičnog društva grupe društava. Grupa je krajem iste godine restrukturirana prilikom čega su dva švedska društva, C Sverige I i C Sverige II, kao i dansko društvo C Danmark I, umetnuta između društava C Cayman Islands i C Danmark II. Društvo C Danmark I 1. siječnja 2005. postalo je krajnje matično društvo danskog dijela američke grupe društava čije je krajnje matično društvo društvo C USA.

59

Društvo C Danmark I opisalo je razloge restrukturiranja europskog dijela grupe u bilješci naslovljenoj 2004 European Restructuring Process (Europski postupak restrukturiranja u 2004.) u kojoj se, među ostalim, navodi:

„U 2004. [...] grupa je revidirala svoju organizacijsku strukturu i odlučila u svoju europsku strukturu uvesti dodatna holding društva i ukinuti financijske poluge. Dodatna holding društva omogućuju društvu lakši pristup kapitalu u Europi i učinkovitiji prijenos kapitala unutar skupina društava grupe. Usto, financijska izvješća novih holding društava odražavaju pravična tržišna vrednovanja za europsku grupu, što bi društvu u budućnosti moglo pomoći u dobivanju financiranja od trećih strana. Konačno, a što je možda i najvažnije, uvođenje ukinuta financijske poluge u strukturu omogućuje minimiziranje poslovnih rizika poduzetnika smanjenjem iznosa vlasničkog kapitala u poslovanju.

Uzimajući u obzir sadašnji sustav povoljan za holding društva koja djeluju u Švedskoj, grupa [...] je u toj državi odlučila osnovati svoja nova europska holding društva kako bi ostvarila koristi od tog sustava.”

60

Ministarstvo za poreze zaključilo je da je umetanje dvaju švedskih društava iznad danskog dijela grupe bilo potaknuto poreznim razmatranjima. SKAT je 30. listopada 2009. donio odluku u kojoj je utvrdio da se ni društvo C Sverige II ni društvo C Sverige I ne mogu smatrati ovlaštenim korisnicima kamata koje je isplatilo društvo C Danmark I u smislu Direktive 2003/49 i nordijskog poreznog ugovora.

61

Landskatteretten (Državna žalbena komisija za porezna pitanja, Danska) je rješenjem od 25. svibnja 2011. potvrdio SKATovu odluku smatrajući da su švedska društva samo društva provodnici. U tom se rješenju među ostalim navodi sljedeće:

„Do restrukturiranja provedenog krajem 2004./početkom 2005. krajnje društvo danskog dijela

grupe, [društvo C Danmark II], bilo je u izravnom vlasništvu [društva C Cayman Islands].

Restrukturiranjem su izme?u [društva C Cayman Islands] i [društva C Danmark II] umetnuta tri novoosnovana društva tako da je [društvo C Cayman Islands] tada u vlasništvu imalo švedsko holding društvo koje je u vlasništvu imalo jedno drugo švedsko društvo koje je pak u vlasništvu imalo [društvo C Danmark I], koje je postalo krajnje mati?no društvo danskog dijela grupe. Struktura grupe je me?u ostalim ostvarena nizom prodaja društava unutar grupe prilikom kojih je [društvo C Cayman Islands] odobrilo [društvu C Sverige I] dva zajma u iznosima od 75 milijuna eura i 825 milijuna eura, a [društvo C Sverige II] [društvu C Danmark I] tako?er dva zajma u iznosima od 75 milijuna eura i 825 milijuna eura.

Izme?u društava [C Cayman Islands] i [C Sverige I] ugovorena je mjenica u iznosu od 75 milijuna eura pod uvjetima koji su u potpunosti istovjetni onima na temelju mjenice u iznosu od 75 milijuna eura koja je ugovorena izme?u društava [C Sverige II] i [C Danmark I]. Isto vrijedi i za mjenice u iznosu od 825 milijuna eura [...]. Putem provedenog restrukturiranja i vjerovni?ko?dužni?kog odnosa koji je u tom kontekstu uspostavljen na temelju transakcija koje su sklopile strane sa zajedni?kim interesima, [društvo C Sverige II] je, koriste?i se švedskim pravilima o prijenosima unutar grupe, [društvu C Sverige I] prenijelo kamate koje je primilo od [društva C Danmark I], dok je [društvo C Sverige I] sredstva dalje prenijelo na [društvo C Cayman Islands] kao troškove kamata.

Budu?i da na temelju švedskih poreznih pravila na snazi u to vrijeme, u Švedskoj nije bilo neto oporezivog prihoda, obveze pla?anja kamata [društva C Danmark I] bile su u cijelosti prenesene na [društvo C Cayman Islands] putem švedskih društava.

Nijedno od društava osnovanih tijekom restrukturiranja nije obavljalo nikakve druge djelatnosti osim djelatnosti holdinga, zbog ?ega su njihovi predvidljivi prihodi bili samo oni koji su po svojoj prirodi povezani s djelatnoš?u holdinga. Iz toga nužno proizlazi da su društva dužnici, prilikom uspostavljanja vjerovni?ko?dužni?kih odnosa u vezi s restrukturiranjem, da bi mogla ispuniti svoje s tim povezane obveze, morala primiti sredstva od drugih društava grupe. To je od po?etka morao biti preduvjet.

[Društvo C Sverige II] se stoga smatra društvom provodnikom koje u pogledu primljenih iznosa raspolaže s toliko malo ovlasti da se ne može smatrati ovlaštenim korisnikom kamata primljenih od [društva C Danmark I], ni na temelju [nordijskog poreznog ugovora] ni na temelju Direktive 2003/49. U tom pogledu nije relevantno što su prijenosi izme?u švedskih društava u?injani u obliku prijenosa sredstava unutar grupe, a ne u obliku isplate kamata."

62

Tužitelj u glavnom postupku, društvo C Danmark I, smatra da su društva C Sverige II i C Sverige I osnovana u Švedskoj u vezi s restrukturiranjem grupe u Europi, koje je bilo potaknuto op?im i poslovnim razmatranjima. Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku društvo C Sverige II je, u smislu Direktive 2003/49, ovlašteni korisnik kamata koje mu je isplatilo.

63

U tom je kontekstu Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1.

(a)

Treba li članak 1. stavak 1. u vezi s člankom 1. stavkom 4. Direktive [2003/49] tumačiti na način da je društvo koje je rezident države članice i koje je obuhvaćeno člankom 3. navedene direktive, koje – kao u konkretnom slučaju – prima kamate od društva koje ima sjedište u drugoj državi članici, 'ovlašteni korisnik' tih kamata u smislu te iste direktive?

(b)

Treba li pojam 'ovlašteni korisnik' iz članka 1. stavka 1. Direktive [2003/49], u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4., tumačiti u skladu s odgovarajućim pojmom iz članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

(c)

Ako je odgovor na pitanje 1. (b) potvrđan, treba li onda taj pojam tumačiti isključivo s obzirom na komentare članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.] (točka 8.) ili se prilikom tumačenja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, uključujući dopune iz 2003. u pogledu 'društava provodnika' (točka 8.1., sada točka 10.1.) te dopune iz 2014. u pogledu 'ugovornih ili zakonskih obveza' (točka 10.2.)?

(d)

Ako se komentari iz 2003. mogu uzeti u obzir prilikom tumačenja, je li uvjet za to da se društvo ne smatra 'ovlaštenim korisnikom' u smislu Direktive [2003/49] to da je doista došlo do prijenosa sredstava osobama koje država članica je isplatitelj kamata rezident smatra 'ovlaštenim korisnicima' predmetnih kamata i ako jest, postoji li i dodatan uvjet da se konkretan prijenos odvio nedugo nakon isplate kamata i/ili izvršio u obliku isplate kamata?

(e)

Je li u tom pogledu relevantno koristi li se za zajam vlasnički kapital, jesu li predmetne kamate pribrojene glavnici (kapitalizirane kamate), je li primatelj kamata naknadno izvršio prijenos unutar grupe na svoje matično društvo koje je rezident iste države članice kako bi u skladu s primjenjivim pravilima predmetne države zaradu prilagodio u porezne svrhe, jesu li predmetne kamate naknadno prenesene u vlasnički kapital društva zajmoprimca, je li primatelj kamata imao ugovornu ili zakonsku obvezu kamate prenijeti drugoj osobi i je li većina osoba koje država rezidentnosti isplatitelja kamata smatra 'ovlaštenim korisnicima' kamata rezident drugih država članica ili trećih zemalja s kojima je Kraljevina Danska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tako da na temelju toga u danskom poreznom pravu ne bi postojala osnova za oporezivanje po odbitku da su te osobe bile zajmodavci i prema tome izravno primale kamate?

(f)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja kamata smatrati 'ovlaštenim korisnikom' u smislu direktive to što je sud koji je uputio zahtjev, nakon što je utvrdio činjenice slučaja, zaključio da primatelj – koji nije bio ugovorno ili zakonski obavezan primljene kamate prenijeti na trećega – u biti nije imao 'puno' pravo 'uporabe i korištenja' kamata u smislu komentara iz 2014. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

2.

(a)

Može li se država članica pozivati na članak 5. stavak 1. Direktive [2003/49], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja ili zlouporaba, ili članak 5. stavak 2. te direktive ako predmetna država članica nije donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 5. direktive odnosno ako njezino nacionalno pravo ne sadržava opće odredbe ili načela o utaji, zlouporabi i izbjegavanju plaćanja poreza koji se mogu tumačiti u skladu s člankom 5.?

(b)

U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 2. (a), može li se članak 2. stavak 2. točka (d) danskog Zakona o porezu na dobit, u kojem se propisuje da djelomično oporezivanje prihoda od kamata ne uključuje kamate koje su u skladu s Direktivom [2003/49] o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije izmeđ u povezanih trgovačkih društava različitih država članica izuzete od oporezivanja, smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 5. direktive?

3.

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmeđ u dviju država članica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora], prema kojoj oporezivanje kamata ovisi o tome smatra li se primatelj kamata ovlaštenim korisnikom kamata, odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlouporaba u smislu članka 5. direktive?

4.

Je li država članica koja ne želi priznati da je društvo u drugoj državi članici ovlašten korisnik kamata i tvrdi da je to društvo fiktivno društvo provodnik, u tom slučaju, na temelju Direktive [2003/49] ili članka 10. UEZ-a, obvezna navesti koga ta država članica smatra ovlaštenim korisnikom?

5.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva koje je rezident druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obavezan obustaviti porez po odbitku (društvo kći) u potomjoj državi članici u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku plaća zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta država članica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit (koji obuhvaća, među ostalim, i prihode od kamata) društva koje je rezident iste države članice?

6.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (i/ili člankom 56. UEZ-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

—

potonja država članica od isplatitelja kamata zahtijeva da za te kamate obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini, iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je primatelj kamata rezident te države članice?

—

matično društvo potonje države ne bi bilo obvezno uplatiti predujam poreza na dobit tijekom prve dvije porezne godine, nego bi porez na dobit počelo plaćati mnogo kasnije od trenutka dospjeća poreza po odbitku?

Od Suda se traži da odgovor na peto pitanje uvrsti u svoj odgovor na šesto pitanje.”

4. Predmet C-299/16, Z Denmark

64

Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je društvo Z Denmark danski industrijski poduzetnik.

65

U kolovozu 2005. investicijsko društvo A Fund steklo je približno 66 % dionica tog društva roda A (što daje približno 64 % glasačkih prava) od njihovih prethodnih vlasnika, odnosno investicijskog društva B i danske financijske institucije C, dok je društvo D zadržalo preostali dio dionica roda A. Usto, određeni broj višeg rukovodnog osoblja društva Z Denmark držao je dionice roda B.

66

Društvo A Fund sastoji se od pet društava, od kojih su četiri osnovana u obliku komanditnog društva (Limited Partnership) u Jerseyju, odnosno u obliku koji se prema danskom poreznom pravu smatra porezno transparentnim. Posljednje društvo, društvo A Fund (No. 5) Limited, Jersey, ima oblik porezno netransparentnog društva i u vlasništvu ima približno 0,5 % društva A Fund. Prema informacijama koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev investitori u prvim četirima društvima porezni su rezidenti velikog broja zemalja, u Uniji ili izvan nje.

67

U okviru stjecanja iz točke 65. ove presude društvo A Fund 27. rujna 2005. je društvu Z Denmark odobrilo zajam u iznosu od 146010341 danske krune (približno 19,6 milijuna eura). Kamate na zajam iznosile su 9 % godišnje.

68

Društvo A Fund 28. travnja 2006. ustupilo je sva svoja potraživanja prema društvu Z Denmark za ukupno 146010341 dansku krunu (približno 19,6 milijuna eura) društvu Z Luxembourg, koje je tog istog dana osnovano u Luksemburgu.

69

Ustup potraživanja bio je dopunjen na način da je društvo A Fund društvu Z Luxembourg odobrilo zajam također u iznosu od 146010341 dansku krunu (oko 19,6 milijuna eura). Kamate na zajam iznosile su 9,875 % te su se obračunavale na kraju godine.

70

Društvo A Fund 21. lipnja 2006. prenijelo je svoje dionice društva Z Denmark na društvo Z Luxembourg.

71

Prema financijskim izvješćima društva Z Luxembourg za 2007. (u financijskim izvješćima za 2006. godinu navedene su usporedive stavke), to društvo nije obavljalo niti jednu drugu djelatnost osim držanja dionica društva Z Denmark. Ta financijska izvješća također pokazuju da je društvo Z Luxembourg u 2006. poslovalo s gubitkom u visini od 23588 eura, koji se u 2007. pretvorio u dobitak u visini od 15587 eura. Iz navedenih financijskih izvješća također proizlazi da su prihodi od kamata tijekom tih godina iznosili 1497208 eura i 1192881 euro, dok su troškovi kamata iznosili 1473675 eura i 1195124 eura. Stavka „Porezi na dobit” (Tax on profit) je za 2006. iznosila 3733 eura, a za 2007. nula.

72

Društvo Z Denmark je 1. studenoga 2007. vratilo zajam koji mu je odobrilo društvo A Fund, pri čemu su kamate obračunate na taj datum iznosile 21241619 danskih kruna (približno 2,85 milijuna eura). Društvo Z Luxembourg je istog dana društvu A Fund otplatio svoj dug, koji se sastojao od glavnice i kamata.

73

SKAT u svojoj odluci od 10. prosinca 2010. nije društvu Z Luxembourg priznao svojstvo ovlaštenog korisnika kamata koje mu je isplatilo društvo Z Denmark, u smislu Direktive 2003/49 i dansko-luksemburškog poreznog ugovora.

74

Državna žalbena komisija za porezna pitanja je odlukom od 31. siječnja 2012. potvrdila SKAT-ovu odluku. Odluka je sadržavala sljedeće odlomke:

„[Društvo Z Luxembourg] se ovdje ne smatra ‚ovlaštenim korisnikom’ [beneficial owner] ni na temelju dansko-luksemburškog poreznog ugovora ni na temelju Direktive [2003/49].

U tom je pogledu potrebno uzeti u obzir konstrukciju koja je uspostavljena među stranama koje povezuju zajednički interesi i putem koje je [društvo Z Luxembourg] prenijelo kamate primljene od društva Z Denmark na investicijsko društvo koje ih je dalje prenijelo svojim investitorima.

Ustupom [društvu Z Luxembourg] potraživanja investicijskog društva prema [društvu Z Denmark] i istodobnim stjecanjem dionica [društva Z Denmark] putem zajma koji je investicijsko društvo odobrilo u iznosu koji je gotovo jednak onome potraživanja prema društvu te pod gotovo jednakim uvjetima, oporezivanje [društva Z Luxembourg] u pogledu kamata koje je isplatilo dansko društvo trebalo je biti kompenzirano isplatom kamata od strane društva investicijskom društvu, tako da ukupnost transakcija ne bi smjela dovesti do neto oporezivog prihoda koji bi društvu bio oporezovan. Stoga se luksemburško društvo smatra društvom provodnikom s obzirom na to da nije imalo stvarne ovlasti odnosno mogućnosti odlučivati o raspolaganju prenesenim iznosima.

Stoga je [društvu Z Luxembourg] odbijeno pravo na izuzeće od poreza po odbitku, kako je predviđeno [dansko-luksemburškim poreznim ugovorom] i/ili Direktivom [2003/49].

U objašnjenju se navodi da su kamate koje su prenesene s [društva Z Luxembourg] na investicijsko društvo, koje treba smatrati transparentnim, dalje prenesene investitorima tog društva. Stoga se postavlja pitanje treba li možda odustati od oporezivanja kamata u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim su obuhvaćeni ulagači. S obzirom na to na koji je predmet predstavljen, davanje odgovora na to pitanje nije opravdano, i to zato što dostavljeni popisi ne daju dostatnu dokumentaciju za utvrđenje je li došlo do dvostrukog oporezivanja.”

75

Tu je odluku Državne žalbene komisije za porezna pitanja društvo Z Denmark pobijalo pred danskim sudovima.

76

Društvo Z Denmark pred sudom koji je uputio zahtjev međutim ostalim tvrdi da je pojam „ovlašteni korisnik” u smislu Direktive 2003/49 pojam prava Unije kojemu treba dati njegovo vlastito tumačenje, a ne tumačenje s obzirom na OECD-ov model poreznog ugovora. Tumačenje se, u svakom slučaju, može dati samo s obzirom na OECD-ov model poreznog ugovora i pripadajuće komentare. Dinamično tumačenje bilo bi u suprotnosti s načelom pravne sigurnosti. Osim toga, društvo Z Denmark osporava činjenicu da je u ovom slučaju došlo do zlouporabe u smislu Direktive 2003/49.

77

Naposljetku, društvo Z Denmark kritizira različito postupanje do kojeg je došlo u ovom slučaju, koje je u suprotnosti s člankom 43. UZEA, a osobito nemogućnost društva Z Luxembourg da odbije kamate isplaćene na temelju ugovora o zajmu sklopljenog sa svojim dioničarom kako bi moglo odobriti zajam društvu Z Denmark. Naime, da je društvo Z Luxembourg bilo dansko društvo, ono bi te troškove moglo odbiti te ne bi imalo oporezivog prihoda od kamata.

78

Kada je riječ o oporezivanju po odbitku, društvo Z Denmark tvrdi da postoji određeni broj temeljnih razlika u odnosu na oporezivanje rezidentnih društava. Kao prvo, porez po odbitku dospijeva prije poreza na dobit. Kao drugo, zatezne kamate na porez po odbitku mnogo su više nego u slučaju poreza na dobit. Kao treće, zajmoprimac mora obustaviti porez po odbitku. Kao četvrto, zajmoprimac je također taj koji mora platiti porez po odbitku.

79

U tim je okolnostima Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

(a)

Treba li članak 1. stavak 1. u vezi s člankom 1. stavkom 4. Direktive [2003/49] tumačiti na način da je društvo koje je rezident države članice i koje je obuhvaćeno člankom 3. navedene direktive, koje – kao u konkretnom slučaju – prima kamate od društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici, „ovlašteni korisnik” tih kamata u smislu te iste direktive?

(b)

Treba li pojam „ovlašteni korisnik” iz članka 1. stavka 1. Direktive [2003/49], u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4., tumačiti u skladu s odgovarajućim pojmom iz članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

(c)

Ako je odgovor na pitanje 1. (b) potvrđan, treba li onda taj pojam tumačiti isključivo s obzirom na komentare članka 11. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.] (točka 8.) ili se prilikom tumačenja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, uključujući dopune iz 2003. u pogledu „društava provodnika” (točka 8.1., sada točka 10.1.) te dopune iz 2014. u pogledu „ugovornih ili zakonskih obveza” (točka 10.2.)?

(d)

Ako se komentari iz 2003. mogu uzeti u obzir, je li u tom slučaju za utvrđivanje da se društvo ne može smatrati „ovlaštenim korisnikom” u smislu Direktive [2003/49] relevantno pribrajaju li se predmetne kamate glavnici, je li primatelj kamata imao ugovornu ili zakonsku obvezu prenijeti kamate na drugu osobu i je li većina osoba kojima se doznaju/isplaćuju kamate i koje država rezidentnosti isplatitelja kamata smatra „ovlaštenim korisnicima” kamata rezident drugih država članica ili trećih zemalja s kojima je Kraljevina Danska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, tako da na temelju toga u danskom pravu ne bi postojala osnova za oporezivanje po odbitku da su te osobe bile zajmodavci i da su prema tome izravno primale kamate?

(e)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja kamata smatrati „ovlaštenim korisnikom” u smislu direktive to što je sud koji je uputio zahtjev, nakon što je utvrdio činjenice slučaja, zaključio da primatelj – koji nije bio ugovorno ili zakonski obvezan primljene kamate prenijeti na trećega – u biti nije imao „puno” pravo „uporabe i korištenja” kamata u smislu komentara iz 2014. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

2.

(a)

Može li se država članica pozivati na članak 5. stavak 1. Direktive [2003/49], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja ili zlouporaba, ili članak 5. stavak 2. te direktive ako predmetna država članica nije donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 5. direktive odnosno ako njezino nacionalno pravo ne sadržava opće odredbe ili načela o utaji,

zlorporabi i izbjegavanju plaćanja poreza koji se mogu tumačiti u skladu s člankom 5.?

(b)

U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 2. (a), može li se članak 2. stavak 2. točka (d) danskog Zakona o porezu na dobit, u kojem se propisuje da djelomično oporezivanje prihoda od kamata ne uključuje 'kamate koje su u skladu s Direktivom [2003/49] o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije izmeđ u povezanih trgovačkih društava različitih država članica izuzete od oporezivanja', smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 5. direktive?

3.

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmeđ u dviju država članica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora], prema kojoj oporezivanje kamata ovisi o tome smatra li se primatelj kamata ovlaštenim korisnikom kamata, odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlorporaba u smislu članka 5. direktive?

4.

Je li država članica koja ne želi priznati da je društvo druge države članice ovlašteni korisnik kamata i tvrdi da je to društvo fiktivno društvo provodnik, u tom slučaju, na temelju Direktive [2003/49] ili članka 10. UEZ-a, obvezna navesti koga ta država članica smatra ovlaštenim korisnikom?

5.

U slučaju kada je isplatitelj kamata rezident jedne države članice, a primatelj kamata rezident druge države članice i kada prva država članica primatelja kamata ne smatra 'ovlaštenim korisnikom' predmetnih kamata u smislu Direktive [2003/49] te se zato smatra da u toj državi članici ima ograničenu poreznu obvezu u pogledu navedenih kamata, protivi li se članku 43. UEZ-a, u vezi s člankom 48. UEZ-a, zakonodavstvo na temelju kojeg prva država članica pri oporezivanju nerezidenta primatelja kamata ne uzima u obzir troškove u obliku kamata koje je primatelj kamata imao u okolnostima poput onih u ovom slučaju, dok se prema zakonodavstvu te države članice troškovi kamata u načelu odbijaju i stoga ih rezident primatelj kamata može odbiti od oporezivog prihoda?

6.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obvezan obustaviti porez po odbitku (društvo kći) u potomjoj državi članici u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku plaća zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta država članica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit (koji obuhvaća, među ostalim, i prihode od kamata) društva koje je rezident iste države članice?

7.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije, u skladu s Direktivom [2003/49], izuzeto od poreza po odbitku na kamate primljene od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), a potomja država članica ga u pogledu tih kamata

smatra djelomično oporezivim u toj državi članici, protivili li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UFEU-a (i/ili člankom 56. UFEU-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

—

potonja država članica od isplatitelja kamata zahtijeva da za te kamate obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini, iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je primatelj kamata rezident te države članice?

—

matično društvo potonje države ne bi bilo obvezno uplatiti predujam poreza na dobit tijekom prve dvije porezne godine, nego bi porez na dobit počelo plaćati mnogo kasnije od trenutka dospelosti poreza po odbitku?

Od Suda se traži da odgovor na šesto pitanje uvrsti u svoj odgovor na ovo pitanje.”

Postupak pred Sudom

80

Zbog povezanosti četiriju glavnih predmeta, koji se svi odnose na tumačenje Direktive 2003/49 i temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorima, valja ih spojiti u svrhu donošenja presude.

81

Danska je vlada dopisom od 2. ožujka 2017. zatražila da Sud zasjeda u velikom vijeću, u skladu s člankom 16. trećim stavkom Statuta Suda Europske unije. Osim toga, s obzirom na sličnosti između tih predmeta i predmeta C-116/16 i C-117/16, u kojima je danas donesena presuda, T Danmark i Y Denmark ApS (C-116/16 i C-117/16), danska je vlada također predložila da Sud u tim predmetima, na temelju članka 77. svojeg Poslovnika, provede zajedničku raspravu. Sud je prihvatio zahtjeve danske vlade.

O prethodnim pitanjima

82

Pitanja koja su uputili nacionalni sudovi odnose se na tri tematike. Prva tematika tiče se pojma „ovlašteni korisnik” u smislu Direktive 2003/49 kao i postojanja pravne osnove koja državi članici omogućuje da društvu koje je isplatilo kamate subjektu sa sjedištem u drugoj državi članici odbije odobriti izuzeće od poreza predviđeno člankom 1. stavkom 1. navedene direktive zbog počinjenja zlouporabe prava. Pod uvjetom da takva pravna osnova postoji, druga tematika odnosi se na konstitutivne elemente eventualne zlouporabe prava i s tim povezane načine dokazivanja. Konačno, treća tematika, koja se također tiče pitanja postavljenih u slučaju da za državu članicu postoji mogućnost da takvom društvu odbije priznati pogodnosti predviđene Direktivom 2003/49, odnosi se na tumačenje odredaba UFEU-a o slobodi poslovnog nastana i slobodnom kretanju kapitala, kako bi sudovi koji su uputili zahtjeve mogli provjeriti povređuju li se danskim zakonodavstvom te slobode.

Prva pitanja, točke (a) do (c), druga pitanja, točke (a) i (b), i treća pitanja u predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16

Kao prvo, svojim prvim pitanjima, točkama (a) do (c), u predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, sudovi koji su uputili zahtjeve pitaju kako valja tumačiti pojam „ovlašteni korisnik” u smislu članka 1. stavaka 1. i 4. Direktive 2003/49. Kao drugo, svojim drugim pitanjima, točkama (a) i (b), i trećim pitanjima u predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, sudovi koji su uputili zahtjeve u biti pitaju pretpostavlja li borba protiv utaje ili zlouporaba, dopuštena člankom 5. Direktive 2003/49, postojanje nacionalne ili ugovorne odredbe za sprežavanje zlouporaba u smislu stavka 1. tog članka. Ti se sudovi osobito pitaju može li se nacionalna ili ugovorna odredba koja sadržava pojam „ovlašteni korisnik” smatrati pravnom osnovom za sprežavanje utaje ili zlouporabe prava.

Pojam „ovlašteni korisnik kamata”

Najprije treba istaknuti da se pojam „ovlašteni korisnik kamata”, iz članka 1. stavka 1. Direktive 2003/49, ne može odnositi na pojmove nacionalnog prava koji se razlikuju po svojem sadržaju.

U tom je pogledu presuđeno da iz 2. do 4. uvodne izjave Direktive 2003/49 proizlazi da je njezin cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja isplata kamata i naknada za licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica i da se te isplate oporezuju samo jednom u jednoj državi članici, pri čemu je najpogodniji način za osiguranje jednakog poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija neoporezivanje navedenih isplata u državi članici u kojoj nastaju (presuda od 21. srpnja 2011., *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, t. 24.).

Područje primjene Direktive 2003/49, kako je određeno njezinim člankom 1. stavkom 1., odnosi se stoga na izuzeće od oporezivanja isplata kamata i naknada za licencije koje nastaju u državi članici njihova izvora, kada je njihov ovlašteni korisnik društvo sa sjedištem u drugoj državi članici ili stalna poslovna jedinica društva države članice koja se nalazi u drugoj državi članici, a koja pripada društvu države članice (presuda od 21. srpnja 2011., *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, t. 25.).

Osim toga, Sud je istaknuo da, s obzirom na to da su u članku 2. točki (a) te direktive kamate definirane kao „dohodak od dužničkih potraživanja bilo koje vrste”, kamate koje su dohodak od takvih potraživanja može primiti samo ovlašteni korisnik (vidjeti u tom smislu presudu od 21. srpnja 2011., *Scheuten Solar Technology*, C-397/09, EU:C:2011:499, t. 27.).

Pojam „ovlašteni korisnik kamata” u smislu navedene direktive stoga treba tumačiti na način da se njime označava subjekt koji stvarno ima koristi od kamata koje su mu isplaćene. U članku 1. stavku 4. iste direktive to se upućivanje na ekonomsku stvarnost potvrđuje navođenjem da se trgovačko društvo države članice smatra ovlaštenim korisnikom kamata ili naknada za licencije samo ako te isplate prima u svoju korist, a ne kao posrednik, kao što je to npr. povjerenik ili ovlašteni potpisnik za neku drugu osobu.

Kao što to proizlazi iz točke 10. ove presude, iako se u nekim jezičnim verzijama članka 1. stavka 1. Direktive 2003/49, kao što su verzije na bugarskom, francuskom, latvijskom i rumunjskom jeziku, upotrebljava pojam „korisnik”, u drugim jezičnim verzijama upotrebljavaju se izrazi poput „stvarni korisnik” (u verzijama na španjolskom, češkom, estonskom, engleskom, talijanskom, litavskom, malteškom, portugalskom i finskom jeziku) ili „vlasnik”/„onaj koji ima pravo uporabe” (u verzijama na njemačkom, danskom, grčkom, hrvatskom, mađarskom, poljskom, slovačkom, slovenskom i švedskom jeziku) odnosno „onaj koji posljednji ima pravo” (u verziji na nizozemskom jeziku). Upotreba tih različitih izraza upućuje na to da se pojam „korisnik” ne odnosi na formalno utvrđenog primatelja, nego na subjekt koji od primljenih kamata ima ekonomsku korist i stoga ima mogućnost njima slobodno raspolagati. U skladu s onim što je navedeno u točki 86. ove presude, samo subjekt sa sjedištem u Uniji može biti ovlašteni korisnik kamata, koji se može koristiti izuzećem od poreza predviđenim u članku 1. stavku 1. Direktive 2003/49.

Usto, kao što to proizlazi iz Prijedloga direktive Vijeća o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i naknada za licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica, podnesenog 6. ožujka 1998. [dokument COM (1998) 67 final], na temelju kojeg je donesena Direktiva 2003/49, potonja se oslanja na članak 11. OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1996. i teži ostvarenju istog cilja, odnosno izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Pojam „ovlašteni korisnik”, koji se nalazi u bilateralnim ugovorima na temelju tog modela, kao i naknadne izmjene navedenog modela i pripadajućih komentarima stoga su relevantni za tumačenje navedene direktive.

Tužitelji u glavnim postupcima tvrde da se tumačenje pojma „ovlašteni korisnik kamata ili licencija [naknada za licencije]”, u smislu članka 1. stavka 1. Direktive 2003/49, s obzirom na OECD-ov model poreznog ugovora i pripadajuće komentare, ne može prihvatiti jer nema nikakav demokratski legitimitet. Međutim, taj se argument ne može prihvatiti jer se takvo tumačenje, iako inspirirano OECD-ovim radom, temelji, kao što to proizlazi iz točaka 85. do 90. ove presude, na toj samoj direktivi kao i na njezinoj zakonodavnoj povijesti koja odražava demokratski proces Unije.

Međutim, iz razvoja OECD-ova modela poreznog ugovora i pripadajućih komentara, kako je iznesen u točkama 4. do 6. ove presude, proizlazi da su iz pojma „ovlašteni korisnik” isključena društva provodnici i da ga se ne smije tumačiti usko i tehnički, nego na način koji omogućuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i sprežavanje utaje i izbjegavanja plaćanja poreza.

Bilateralni ugovori koje su države članice sklopile s drugim državama članicama na temelju OECD-ova modela poreznog ugovora, poput nordijskog poreznog ugovora, također svjedoče o tom razvoju. Naime, potrebno je utvrditi da svi navedeni ugovori, spomenuti u točkama 16. do 18. ove presude, sadržavaju izraz „ovlašteni korisnik” u smislu navedenog modela ugovora.

Još je potrebno pojasniti da sama okolnost da društvo koje prima kamate u jednoj državi članici nije njihov „ovlašteni korisnik” nužno ne znači da izuzeće predviđeno člankom 1. stavkom 1.

Direktive 2003/49 nije primjenjivo. Naime, moguće je da takve kamate tom temelju budu izuzete u državi izvora, kada društvo koje ih prima prenese njihov iznos ovlaštenom korisniku sa sjedištem u Uniji koji osim toga ispunjava sve uvjete za primjenu takvog izuzeća propisane Direktivom 2003/49.

Nužnost postojanja posebne nacionalne ili ugovorne odredbe za provedbu članka 5. Direktive 2003/49

95

Sudovi koji su uputili zahtjeve žele znati je li država članica za sprežavanje zlouporabe prava u okviru primjene Direktive 2003/49 morala donijeti posebnu nacionalnu odredbu za prenošenje te direktive ili se može pozvati na nacionalna ili ugovorna načela odnosno odredbe za sprežavanje zlouporabe.

96

U tom pogledu, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, u pravu Unije postoji opće načelo prava prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (presude od 9. ožujka 1999., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, t. 24. i navedena sudska praksa; od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 68.; od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 35.; od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27. i od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, t. 99.).

97

Od pojedinaca se zahtijeva da poštuju to opće načelo prava. Naime, primjena propisa Unije ne može se proširiti do te mjere da bi se njima pokrile radnje izvršene u svrhu utaje ili zlouporabe pogodnosti predviđenih pravom Unije (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 2007., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 38.; od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 27. i od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, t. 99.).

98

Tako iz tog načela proizlazi da država članica mora uskratiti korištenje odredbama prava Unije kada se na njih poziva ne kako bi se ostvarili ciljevi tih odredaba, nego kako bi se ostvarila neka pogodnost na temelju prava Unije iako su uvjeti za njezino ostvarivanje samo formalno ispunjeni.

99

Takav je na primjer slučaj kada izvršavanje carinskih formalnosti ne ulazi u okvir uobičajenih poslovnih transakcija, nego je isključivo formalno i ima za cilj samo da se zlouporabom dođe do dodjeljivanja kompenzacijskih iznosa (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 1981., Schumacher i dr., 250/80, EU:C:1981:246, t. 16. i od 3. ožujka 1993., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, t. 21.) ili izvoznih subvencija (vidjeti u tom smislu presudu od 14. prosinca 2000., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, t. 59.).

100

Osim toga, načelo zabrane zlouporabe prava primjenjuje se u različitim područjima kao što su slobodno kretanje robe (presuda od 10. siječnja 1985., Association des Centres distributeurs Leclerc i Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, t. 27.), slobodno pružanje usluga (presuda od 3. veljače 1993., Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, t. 13.), ugovori o javnoj nabavi usluga (presuda od 11. prosinca 2014., Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino i dr.,

C?113/13, EU:C:2014:2440, t. 62.), sloboda poslovnog nastana (presuda od 9. ožujka 1999., Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, t. 24.), pravo društava (presuda od 23. ožujka 2000., Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, t. 33.), socijalna sigurnost (presuda od 2. svibnja 1996., Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, t. 24.; od 6. velja?e 2018., Altun i dr., C?359/16, EU:C:2018:63, t. 48. i od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, t. 99.), promet (presude od 6. travnja 2006., Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, t. 19. do 25.), socijalna politika (presuda od 28. srpnja 2016., Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, t. 37. do 41.), mjere ograni?avanja (presuda od 21. prosinca 2011., Afrasiabi i dr., C?72/11, EU:C:2011:874, t. 62.) ili pak porez na dodanu vrijednost (PDV) (presuda od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C?255/02, EU:C:2006:121, t. 74.).

101

Što se ti?e potonjeg podru?ja, Sud je u više navrata istaknuo da, iako je spre?avanje utaje, izbjegavanja poreza i eventualnih zlouporaba cilj koji priznaje i poti?e Šesta direktiva Vije?a 77/388 od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), na?elo zabrane zlouporaba ipak i dalje ostaje op?e na?elo prava Unije koje se primjenjuje neovisno o tome jesu li zloupotrijebljena prava i pogodnosti utemeljeni u Ugovorima, uredbi ili direktivi (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C?251/16, EU:C:2017:881, t. 30. i 31.).

102

Iz toga slijedi da se op?e na?elo zabrane zlouporaba mora istaknuti protiv osobe kada se ona poziva na odre?ena pravila prava Unije kojima se predvi?a pogodnost na na?in koji nije u skladu s ciljevima tih pravila. Sud je tako presudio da se na?elo zabrane zlouporaba može istaknuti protiv poreznog obveznika kako bi mu se odbilo pravo, me?u ostalim, na izuze?e od PDV?a, ?ak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predvi?aju takvo odbijanje (vidjeti u tom smislu presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, t. 62. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C?251/16, EU:C:2017:881, t. 33.).

103

U predmetima u glavnom postupku pravila do ?ije je zlouporabe prema SKAT?ovim navodima došlo su odredbe Direktive 2003/49, koja je donesena kako bi se potaknuo razvoj jedinstvenog tržišta sa zna?ajkama unutarnjeg tržišta i kojom se predvi?a izuze?e od oporezivanja, u državi ?lanici izvora, kamata ispla?enih povezanom društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici. Kao što to proizlazi iz prijedloga direktive navedenog u to?ki 90. ove presude, odre?ene definicije iz te direktive inspirirane su onima iz ?lanka 11. OECD?ova modela poreznog ugovora iz 1996.

104

Iako je ?lankom 5. stavkom 1. Direktive 2003/49 propisano da ta direktiva ne spre?ava primjenu doma?ih odredaba ili odredaba na temelju sporazuma potrebnih za spre?avanje utaja ili zlouporaba, ta se odredba ne može tuma?iti na na?in da je njome isklju?ena primjena op?eg na?ela prava Unije zabrane zlouporaba, navedenog u to?kama 96. do 98. ove presude. Naime, transakcije za koje SKAT tvrdi da predstavljaju zlouporabu prava ulaze u podru?je primjene prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, t. 42.) i mogu se pokazati nespojivima s ciljem kojem ta direktiva teži.

Usto, iako je člankom 5. stavkom 2. Direktive 2003/49 predviđeno da države članice mogu, u slučaju utaje, izbjegavanja poreza ili zlouporabe, povući pogodnosti te direktive ili odbiti njezinu primjenu, ta se odredba tim više ne može tumačiti na način da se njome isključuje primjena načela prava Unije zabrane zlouporaba s obzirom na to da primjena navedenog načela nije uvjetovana zahtjevom za prenošenje, kao što su uvjetovane odredbe te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 28. i 31.).

Kao što je to navedeno u točki 85. ove presude, iz 2. do 4. uvodne izjave Direktive 2003/49 proizlazi da je njezina svrha izbjegavanje dvostrukog oporezivanja kamata i naknada za licencije isplaćenih izmeću povezanih trgovačkih društava različitih država članica odnosno izmeću stalnih poslovnih jedinica tih društava kako bi ih se, s jedne strane, poštedjelo opterećujućih upravnih formalnosti i problema u protoku novca te, s druge strane, kako bi se ostvarila jednakost poreznog tretmana unutarnjih i vanjskih transakcija.

Međutim, dopuštanje stvaranja financijskih konstrukcija koje za cilj imaju isključivo korištenje poreznih pogodnosti koje proizlaze iz primjene Direktive 2003/49 ne bi bilo u skladu s takvim ciljevima te bi, s druge strane, narušavanjem uvjeta tržišnog natjecanja ugrozilo ekonomsku koheziju i pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Kao što je to u bitnome navela nezavisna odvjetnica u točki 63. svojeg mišljenja danog u predmetu C-115/16, isto vrijedi čak i kada predmetne transakcije nemaju isključivo takav cilj jer je Sud presudio da se načelo zabrane zlouporaba u području poreza primjenjuje kada je traženje porezne pogodnosti osnovni cilj predmetnih transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 45. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 53.).

Osim toga, pravo poreznih obveznika da ostvaruju koristi od tržišnog natjecanja do kojeg dolazi izmeću država članica zbog nepostojanja usklađenosti u području poreza na dobit ne može se suprotstaviti primjeni općeg načela zabrane zlouporaba. U tom pogledu, valja podsjetiti da je cilj Direktive 2003/49 usklađivanje u području izravnih poreza kako bi se gospodarskim subjektima omogućilo ostvarivanje koristi od unutarnjeg tržišta izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja i da se, konkretno, u uvodnoj izjavi 6. te direktive navodi da je državama članicama potrebno omogućiti poduzimanje odgovarajućih mjera za sprežavanje utaje ili zlouporabe.

Iako okolnost da porezni obveznik za sebe traži najpogodniji porezni sustav ne može, kao takva, biti dovoljna za stvaranje opće pretpostavke o postojanju utaje ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 50.; od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 84. i od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 60.), ipak se takav porezni obveznik ne može koristiti pravom ili pogodnosti koja proizlazi iz prava Unije kad je predmetna transakcija s ekonomskog stajališta potpuno umjetna i ima za cilj izbjegavanje primjene zakonodavstva dotične države članice (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 51.; od 7. studenoga 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 61. i od 25. listopada 2017., Polbud – Wykonawstwo,

110

Iz tih elemenata proizlazi da je na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate ostvarivanje prava predviđenih Direktivom 2003/49 kada se na njih poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

111

Stoga, s obzirom na opće načelo prava Unije o zabrani zlouporaba i nužnost poštovanja tog načela u okviru provedbe prava Unije, nepostojanje nacionalnih ili ugovornih odredbi za sprežavanje zlouporaba ne utječe na obvezu nacionalnih tijela da uskrate ostvarivanje prava predviđenih Direktivom 2003/49 na koja se poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

112

Tužitelji u glavnim postupcima pozivaju se na presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), u kojoj je bila riječ o korištenju izuzeća predviđenog Direktivom Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, unose imovinskih cjelina i zamjene dionica društava različitih država članica (SL L 225, str. 1.), u potporu tvrdnji da zbog članka 5. stavka 1. Direktive 2003/49 dotična država članica može uskratiti pogodnosti predviđene tom direktivom samo kada nacionalno zakonodavstvo u tom pogledu pruža razliku i posebnu pravnu osnovu.

113

Međutim, ta se argumentacija ne može prihvatiti.

114

Točno je da je Sud u točki 42. presude od 5. srpnja 2007., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) podsjetio da se načelo pravne sigurnosti protivi tomu da direktive mogu same po sebi stvarati obveze za pojedince i da se, slijedom toga, države članice na njih kao takve mogu pozivati protiv pojedinaca.

115

Sud je također podsjetio da takvo utvrđenje ne dovodi u pitanje obvezu svih tijela države članice da, kada primjenjuju nacionalno pravo, to pravo u najvećoj mogućoj mjeri tumače u skladu s tekstom i svrhom direktiva kako bi se postigao cilj utvrđen tim direktivama te se tako ta tijela mogu pozvati na usklađeno tumačenje nacionalnog prava protiv pojedinaca (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

116

Upravo je na temelju tih razmatranja Sud pozvao sud koji je uputio zahtjev da ispita postoji li u danskom pravu odredba ili opće načelo prema kojem je zlouporaba prava zabranjena odnosno postoje li druge odredbe o utaji ili izbjegavanju poreza koje je moguće protumačiti u skladu s odredbom Direktive 90/434 na temelju koje država članica u biti može uskratiti pravo na odbitak predviđeno tom direktivom u slučaju transakcije čiji je cilj, u biti, takva utaja ili izbjegavanje poreza te da potom po potrebi provjeri jesu li u glavnom predmetu ispunjeni uvjeti za primjenu tih unutarnjih odredaba (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 46. i 47.).

117

Međutim, čak i ako bi se u glavnim predmetima pokazalo da nacionalno pravo ne sadržava pravila koja se mogu protumačiti u skladu s člankom 5. Direktive 2003/49, iz toga se ne može zaključiti, neovisno o tomu što je Sud presudio u presudi od 5. srpnja 2007., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), da su nacionalna tijela i sudovi, u slučaju postojanja utaje ili zlouporabe, spriježeni uskratiti pogodnost koja proizlazi iz prava na izuzeće predviđeno člankom 1. stavkom 1. te direktive (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 54.).

118

Naime, uskraćivanje tog prava poreznom obvezniku u takvim okolnostima ne predstavlja slučaj iz točke 114. ove presude s obzirom na to da to uskraćivanje odgovara općem načelu prava Unije prema kojemu se nitko ne može pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 55. i 56. i navedenu sudsku praksu).

119

Stoga, budući da se, kao što je to istaknuto u točki 96. ove presude, prava predviđena pravnim poretkom Unije ne mogu temeljiti na djelima utaje ili zlouporabe, predmetnom pojedincu se uskraćivanjem pogodnosti na temelju direktive, u ovom slučaju, Direktive 2003/49, ne nameće obveza na temelju te direktive, nego je ono samo posljedica utvrđenja da su objektivni uvjeti za dobivanje zatražene pogodnosti, predviđeni navedenom direktivom u pogledu tog prava, samo formalno ispunjeni (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

120

Stoga u takvim okolnostima države članice moraju uskratiti pogodnost koja proizlazi iz Direktive 2003/49, u skladu s općim načelom zabrane zlouporaba prema kojemu pravo Unije ne može pokrivati zlouporabe gospodarskih subjekata (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, t. 99. i navedenu sudsku praksu).

121

Imaju li u vidu utvrđenje iz točke 111. ove presude, nije potrebno odgovoriti na treća pitanja koja su postavili sudovi koji su uputili zahtjeve koja se u biti odnose na to može li odredba bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i koja se poziva na pojam „ovlašteni korisnik” činiti pravnu osnovu za sprežavanje utaje i zlouporabe u okviru Direktive 2003/49.

122

S obzirom na sve te elemente, na prva pitanja, točke (a) do (c), i druga pitanja, točke (a) i (b), u predmetima C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 valja odgovoriti na sljedeći način:

—

Članak 1. stavak 1. Direktive 2003/49, u vezi s člankom 1. stavkom 4. te direktive, treba tumačiti na način da je izuzeće od oporezivanja isplata kamata koje je njime predviđeno ograničeno samo na ovlaštene korisnike takvih kamata, odnosno subjekte koji s ekonomskog stajališta stvarno imaju

koristi od tih kamata i koji stoga njima mogu slobodno raspolagati.

—

Op?e na?elo prava Unije prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe treba tuma?iti na na?in da nacionalna tijela i sudovi, u slu?aju postupanja u svrhu utaje ili zlouporabe, poreznom obvezniku moraju uskratiti pravo na izuze?e od oporezivanja isplata kamata predvi?eno ?lankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49, ?ak i u slu?aju nepostojanja nacionalnih ili ugovornih odredaba kojima se takvo uskra?ivanje predvi?a.

Prva pitanja, to?ke (d) do (f), u predmetima C?115/16, C?118/16 i C?119/16, prvo pitanje, to?ke (d) i (e), u predmetu C?299/16, ?etvrta pitanja u predmetima C?115/16 i C?118/16, peto pitanje u predmetu C?115/16, ?esto pitanje u predmetu C?118/16 i ?etvrta pitanja u predmetima C?119/16 i C?299/16

123

Svojim prvim pitanjima, to?kama (d) do (f), u predmetima C?115/16, C?118/16 i C?119/16, prvim pitanjem, to?kama (d) i (e), u predmetu C?299/16 te ?etvrtim pitanjima u predmetima C?115/16 i C?118/16 sudovi koji su uputili zahtjeve u biti pitaju koji su konstitutivni elementi zlouporabe prava i kako se ti elementi mogu utvrditi. Oni se u tom kontekstu osobito pitaju mo?e li postojati zlouporaba prava u slu?aju kad je krajnji ovla?teni korisnik kamata, koje su prenesene preko društava provodnika, društvo sa sjedi?tem u tre?oj dr?avi s kojom je doti?na dr?ava ?lanica sklopila porezni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Svojim petim pitanjem u predmetu C?115/16, ?estim pitanjem u predmetu C?118/16 i ?etvrtim pitanjima u predmetima C?119/16 i C?299/16 ti sudovi u biti pitaju je li dr?ava ?lanica koja društvo druge dr?ave ?lanice odbija priznati kao ovla?tenog korisnika kamata du?na navesti društvo koje, ovisno o okolnostima slu?aja, smatra ovla?tenim korisnikom.

Konstitutivni elementi zlouporabe prava i pripadaju?i dokazi

124

Kao ?to to proizlazi iz sudske prakse Suda, za dokazivanje zlouporabe potrebno je, s jedne strane, dokazati ukupnost objektivnih okolnosti iz kojih proizlazi da, unato? formalnom po?tovanju uvjeta predvi?enih propisima Unije, nije ostvaren cilj predvi?en tim propisima i, s druge strane, dokazati subjektivni element koji se ogleda u namjeri da se ostvari pogodnost koja proizlazi iz propisa Unije umjetnim stvaranjem uvjeta potrebnih za njezino ostvarenje (presude od 14. prosinca 2000., Emsland?Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, t. 52. i 53. i od 12. o?ujka 2014., O. i B., C?456/12, EU:C:2014:135, t. 58.).

125

Stoga je potrebno ispitati sve ?injenice kako bi se provjerilo jesu li ispunjeni konstitutivni elementi zlouporabe, a osobito jesu li gospodarski subjekti izvr?ili u potpunosti formalne ili umjetne transakcije koje nemaju nikakvog gospodarskog i poslovnog opravdanja, s osnovnim ciljem ostvarivanja neopravdane pogodnosti (vidjeti u tom smislu presude od 20. lipnja 2013., Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, t. 47. do 49.; od 13. o?ujka 2014., SICES i dr., C?155/13, EU:C:2014:145, t. 33. i od 14. travnja 2016., Cervati i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, t. 47.).

126

Sud nije ovla?ten ocjenjivati ?injenice u glavnom postupku. Me?utim, Sud, kad odlu?uje o prethodnom pitanju, po potrebi mo?e nacionalnim sudovima pru?iti indicije kako bi im dao

smjernice za ocjenu služajeva u kojima moraju donijeti presudu. Iako postojanje određenog broja indicija u glavnim predmetima može omogućiti donošenje zaključka o postojanju zlouporabe prava, ipak je na sudovima koji su uputili zahtjeve da provjere jesu li te indicije objektivne i dosljedne i jesu li tužitelji u glavnim postupcima imali mogućnost podnijeti dokaz o protivnom.

127

Umjetnom konstrukcijom se može smatrati grupa društava koja nije uspostavljena zbog razloga koji odražavaju ekonomsku stvarnost, koja ima isto formalnu strukturu i čiji je glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ostvarivanje porezne pogodnosti koje je u suprotnosti s ciljem odnosno svrhom primjenjivog poreznog prava. To je osobito slučaj kada zahvaljujući subjektu provodniku koji je u strukturu grupe umetnut između društva koje isplaćuje kamate i subjekta koji je njihov ovlašteni korisnik dođe do izbjegavanja plaćanja poreza na kamate.

128

Tako je indicija o postojanju konstrukcije čija je svrha neopravdano ostvarivanje prava na izuzeće predviđenog člankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49 činjenica da je društvo koje je primilo navedene kamate te kamate u vrlo kratkom roku od njihova primitka u cijelosti ili gotovo u cijelosti prenijelo subjektima koji ne ispunjavaju uvjete za primjenu Direktive 2003/49, bilo zato što ti subjekti nisu osnovani u nekoj od država članica, bilo zato što nisu osnovani u jednom od oblika navedenih u prilogu toj direktivi, bilo zato što ne podliježu oporezivanju bez izuzimanja porezima iz članka 3. točke (a) podtočke iii. navedene direktive ili pak zato što nemaju obilježje povezanog trgovačkog društva u smislu članka 3. točke (b) iste direktive.

129

Uvjete za primjenu Direktive 2003/49 upravo ne ispunjavaju subjekti koji su porezno rezidentni izvan Unije, poput društava o kojima je riječ u predmetima C-119/16 i C-299/16 ili društava za investicije o kojima je riječ u predmetima C-115/16 i C-299/16. Da je u tim predmetima danski poduzetnik dužnik kamate isplatio izravno subjektima primateljima koji su, prema mišljenju Ministarstva za poreze, njihovi ovlašteni korisnici, Kraljevina Danska mogla je ubrati porez po odbitku.

130

Isto tako, umjetna priroda konstrukcije može se potkrijepiti okolnošću da je grupa dotičnih društava strukturirana tako da društvo koje prima kamate koje je isplatilo društvo dužnik mora samo te kamate prenijeti trećem društvu koje ne ispunjava uvjete za primjenu Direktive 2003/49, slijedom čega ostvaruje samo neznatnu oporezivu dobit kada djeluje u svojstvu društva provodnika kako bi omogućilo novčani tok od društva dužnika prema subjektu koji je ovlašteni korisnik isplaćanih iznosa.

131

Okolnost da društvo djeluje kao društvo provodnik može se utvrditi kada je njegova jedina djelatnost primanje kamata i njihov prijenos ovlaštenom korisniku ili drugim društvima provodnicima. U tom se pogledu o nepostojanju stvarne gospodarske djelatnosti, s obzirom na posebnosti predmetne gospodarske djelatnosti, mora zaključiti na temelju analize svih relevantnih elemenata, koji se osobito odnose na upravljanje društvom, njegovu bilancu, strukturu njegovih troškova i stvarno nastale troškove, osoblje koje zapošljava te prostorije i opremu kojima raspolaže.

Indicije koje govore u prilog postojanju umjetne konstrukcije su i različiti ugovori koji postoje između društava uključених u predmetne financijske transakcije, na temelju kojih je došlo do novčanih tokova unutar grupe, koji, kao što je to navedeno u članku 4. Direktive 2003/49, za cilj mogu imati prijenos prihoda trgovačkog društva korisnika na druge subjekte dioničare radi izbjegavanja ili što većeg smanjenja poreznog tereta. Kao indicije u prilog postojanju takve konstrukcije mogu se uzeti i načini financiranja transakcija, procjena vlasničkog kapitala društava posrednika i nepostojanje ovlasti društava provodnika da ekonomski raspolažu primljenim kamatama. U tom pogledu takve indicije mogu predstavljati ne samo ugovorna ili zakonska obveza društva koje prima kamate da ih prenese trećemu, nego i činjenica da to društvo, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev u predmetima C-115/16, C-118/16 i C-119/16, iako nije vezano takvom ugovornom ili zakonskom obvezom, nema „puno” pravo upotrebe i korištenja tih iznosa.

Usto, takve indicije može ojačati istodobnost odnosno vremenska blizina između, s jedne strane, stupanja na snagu važnih novih poreznih zakonodavstava, poput danskog zakonodavstva o kojemu je riječ u glavnom postupku, koje određene grupe društava nastoje zaobići i, s druge strane, provođenja složenih financijskih transakcija i odobravanja zajmova unutar iste grupe.

Sudovi koji su uputili zahtjeve također se pitaju, u biti, može li biti riječ o zlouporabi prava kada je krajnji ovlašten korisnik kamata koje su prenijela društva provodnici društvo sa sjedištem u trećoj državi s kojom je država članica izvora sklopila porezni ugovor, na temelju kojeg kamate ne bi bile oporezive porezom po odbitku da su bile izravno isplaćene društvu sa sjedištem u toj trećoj državi.

U tom pogledu, prilikom ispitivanja strukture grupe nije relevantno to što su određeni ovlašteni korisnici kamata koje je isplatilo društvo provodnik porezno rezidentni u trećoj državi koja je s državom članicom izvora sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, valja utvrditi da postojanje takvog ugovora samo po sebi nije dovoljno da bi se isključila zlouporaba prava. Stoga se ugovorom takve prirode ne može dovesti u pitanje postojanje zlouporabe prava koja je pravilno utvrđena na temelju svih činjenica koje upućuju na to da su gospodarski subjekti izvršili u potpunosti formalne ili umjetne transakcije koje nemaju nikakvog ekonomskog i poslovnog opravdanja, s osnovnim ciljem neopravdanog ostvarivanja prava na izuzeće od svih poreza predviđenog člankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49.

Valja dodati da, iako oporezivanje mora odgovarati ekonomskoj stvarnosti, postojanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao takvo ne pokazuje stvarno stanje isplate izvršene korisnicima koji su rezidenti treće države s kojom je taj ugovor sklopljen. Ako se društvo dužnik kamata želi koristiti pogodnostima takvog ugovora, ono ima mogućnost te kamate izravno isplatiti subjektima koji su porezno rezidentni u državi koja je s državom izvora sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

S obzirom na to, ne može se isključiti niti mogućnost, u situaciji u kojoj bi kamate bile izuzete da su izravno isplaćene društvu sa sjedištem u trećoj državi, da cilj strukture grupe nije povezan sa

zloporabom prava. U takvom se služaju grupi ne može prigovoriti to što je umjesto izravnog plaćanja kamata navedenom društvu odabrala takvu strukturu.

138

Usto, kad je ovlašteni korisnik isplate kamata porezno rezidentan u trećoj državi, odbijanje izuzeća predviđenog člankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49 nipošto nije uvjetovano utvrđenjem postojanja utaje ili zloporabe prava. Naime, kao što je to u biti istaknuto u točki 86. ove presude, tom se odredbom od oporezivanja izuzimaju isplate kamata dospjelih u državi članici izvora samo kada je ovlašteni korisnik navedenih kamata društvo sa sjedištem u drugoj državi članici ili stalna poslovna jedinica društva države članice koja se nalazi u drugoj državi članici.

139

S obzirom na sve te elemente, na prva pitanja, točke (d) do (f), u predmetima C-115/16, C-118/16 i C-119/16, prvo pitanje, točke (d) i (e), u predmetu C-299/16 i četvrta pitanja u predmetima C-115/16 i C-118/16 valja odgovoriti da je za dokazivanje zloporabe potrebno dokazati, s jedne strane, ukupnost objektivnih okolnosti iz kojih proizlazi da, unatoč formalnom poštovanju uvjeta predviđenih propisima Unije, nije ostvaren cilj predviđen tim propisima i, s druge strane, subjektivni element koji se ogleda u namjeri da se ostvari pogodnost koja proizlazi iz propisa Unije umjetnim stvaranjem uvjeta potrebnih za njezino ostvarenje. Ukupnost određenog broja indicija može upućivati na postojanje zloporabe prava, pod uvjetom da su te indicije objektivne i podudarne. Takve indicije mogu, među ostalim, biti postojanje društava provodnika koja nemaju ekonomsko opravdanje kao i isključivo formalna priroda strukture grupe društava, financijske konstrukcije i zajmova. Okolnost da je država članica iz koje potječu kamate sklopila ugovor s trećom državom u kojoj je društvo koje je njihov ovlašteni korisnik rezidentno ne utječe na eventualno utvrđenje postojanja zloporabe prava.

Teret dokazivanja zloporabe prava

140

Valja utvrditi, kao što to proizlazi iz članka 1. stavaka 11. i 12. kao i članka 1. stavka 13. točke (b) Direktive 2003/49, da država članica izvora od društva koje je primilo kamate može zahtijevati da dokaže da je ono njihov ovlašteni korisnik, u smislu kako je taj pojam pojašnjen u prvoj alineji točke 122. ove presude.

141

Općenitije, Sud je uostalom presudio da ništa ne sprežava dotična porezna tijela da od poreznog obveznika zahtijevaju dokaze koje smatraju potrebnima za konkretno utvrđenje dotičnih poreza i davanja te da, po potrebi, odbiju zahtijevano izuzeće ako ti dokazi nisu podneseni (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2013., Petersen i Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

142

S druge strane, u slučaju kada porezno tijelo države članice izvora, zbog razloga koji se temelji na postojanju zlouporabe, namjerava društvu koje je isplatilo kamate društvu sa sjedištem u drugoj državi članici uskratiti pravo na izuzeće predviđeno člankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49, na njemu je da utvrdi postojanje konstitutivnih elemenata takve zlouporabe, uzimajući u obzir sve relevantne elemente, a osobito činjenicu da društvo kojem su kamate isplaćene nije njihov ovlašteni korisnik.

143

U tom pogledu, takvo tijelo nije dužno identificirati ovlaštene korisnike tih kamata, već utvrditi da je navodni ovlašteni korisnik samo društvo provodnik putem kojeg je počinjena zlouporaba prava. Naime, takva se identifikacija može pokazati nemogućom, osobito zato što su potencijalni ovlašteni korisnici nepoznati. S obzirom na složenost određenih financijskih konstrukcija i mogućnost da su društva posrednici koja su uključena u konstrukcije sa sjedištem izvan Unije, nacionalno porezno tijelo nužno ne raspolaže podacima koji bi mu omogućili da identificira te korisnike. Od tog se tijela pak ne može zahtijevati da pruži dokaze koje bi mu bilo nemoguće pribaviti.

144

Osim toga, čak i ako su potencijalni ovlašteni korisnici poznati, nije nužno utvrđeno koji među njima jesu ili će biti stvarni ovlašteni korisnici. Stoga, kada društvo koje prima kamate ima matično društvo, koje također ima svoje matično društvo, porezna tijela i sudovi države članice izvora najvjerojatnije neće moći utvrditi koje od tih dvaju matičnih društava jest ili će biti ovlašteni korisnik kamata. Osim toga, do dodjeljivanja tih kamata moglo je doći nakon utvrđenja poreznog tijela u pogledu društava provodnika.

145

Slijedom toga, na peto pitanje u predmetu C-115/16, šesto pitanje u predmetu C-118/16 i četvrta pitanja u predmetima C-119/16 i C-299/16 valja odgovoriti da, kako bi se društvu odbilo priznati svojstvo ovlaštenog korisnika kamata odnosno kako bi se utvrdilo postojanje zlouporabe prava, nacionalno tijelo nije dužno identificirati subjekt odnosno subjekte koje smatra ovlaštenim korisnicima tih kamata.

Peto pitanje, točke (a) do (c), u predmetu C-118/16

146

Petim pitanjem, točkama (a) do (c), sud koji je uputio zahtjev u biti pita mogu li se na SCA ovlašten za djelovanje kao SICAR luksemburškog prava primjenjivati odredbe Direktive 2003/49. Valja utvrditi da je to pitanje relevantno samo u slučaju da se društvo X SCA, SICAR mora smatrati ovlaštenim korisnikom kamata koje mu je isplatilo društvo X Denmark, što sam nacionalni sud mora provjeriti.

147

S obzirom na navedeno, valja istaknuti, kao što je to učinila Komisija i više vlada koje su podnijele očitovanja, da se člankom 3. točkom (a) Direktive 2003/49 svojstvo „trgovačkog društva države članice” koje može ostvarivati pogodnosti predviđene tom direktivom uvjetuje ispunjenjem triju uvjeta. Kao prvo, to društvo mora imati jedan od oblika navedenih u prilogu navedenoj direktivi. Kao drugo, za to se društvo u skladu s poreznim zakonodavstvom države članice mora smatrati da je porezno rezidentno u toj državi članici i da se, na temelju ugovora u području dvostrukog

oporezivanja, ne smatra porezno rezidentnim izvan Europske unije. Konačno, kao treće, mora bez izuzimanja podlijevati oporezivanju jednim od poreza navedenih u članku 3. točka (a) podtočka iii. Direktive 2003/49 ili porezom koji je istovjetan ili znatno sličan, a uvodi se nakon stupanja na snagu te direktive kao dodatak ili umjesto već postojećih poreza.

148

Prvi se uvjet, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, mora smatrati ispunjenim u slučaju društva X SCA, SICAR s obzirom na to da, kao što je to na raspravi istaknula luksemburška vlada, SCA ovlašten za djelovanje kao SICAR predstavlja jedan od oblika društava navedenih u prilogu Direktivi 2003/49.

149

Drugi je uvjet, pod istim uvjetom prethodne provjere, također ispunjen s obzirom na to da je društvo X SCA, SICAR porezno rezidentno u Luksemburgu.

150

Što se tiče drugog uvjeta, nesporno je da društvo X SCA, SICAR podliježe oporezivanju porezom *impôt sur les revenus des collectivités* (porez na dobit trgovačkih društava) u Luksemburgu, koji je jedan od poreza navedenih u članku 3. točka (a) podtočka iii. Direktive 2003/49.

151

Međutim, u slučaju kada bi se moralo smatrati, kao što to tvrdi SKAT u glavnom postupku u predmetu C-118/16, da su kamate koje je primilo društvo X SCA, SICAR u tom pogledu zapravo izuzete od poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu, tada bi trebalo utvrditi da navedeno društvo ne ispunjava treći uvjet iz točke 147. ove presude i da se ono stoga ne može smatrati „trgovačkim društvom države članice” u smislu Direktive 2003/49. Međutim, isključivo je na sudu koji je uputio zahtjev da u tom pogledu, po potrebi, provede potrebne provjere.

152

To tumačenje dosega drugog uvjeta navedenog u točki 147. ove presude potvrđeno je, s jedne strane, u članku 1. stavku 5. točka (b) Direktive 2003/49, iz kojeg prolazi da se stalna poslovna jedinica može smatrati ovlaštenim korisnikom kamata u smislu te direktive samo „ako isplata kamate ili licencije [naknade za licenciju] [koju je primila] predstavlja dohodak koji u državi članici u kojoj je smještena ta stalna poslovna jedinica podliježe plaćanju poreza navedenih u članku 3. točka (a) podtočka iii. [navedene direktive]” i, s druge strane, ciljem iste direktive koji se sastoji u tome, kao što je to u bitnome istaknuto u točki 85. ove presude, da se te isplate kamata oporezuju samo jednom u jednoj državi članici.

153

Slijedom toga, na peto pitanje, točke (a) do (c), u predmetu C-118/16 valja odgovoriti da članak 3. točku (a) Direktive 2003/49 treba tumačiti na način da se SCA ovlašten za djelovanje kao SICAR luksemburškog prava ne može okvalificirati kao trgovačko društvo države članice u smislu navedene direktive na koje se može primijeniti izuzeće predviđeno njezinim člankom 1. stavkom 1. ako su, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti, kamate koje je primio navedeni SICAR, u situaciji poput one iz glavnog postupka, izuzete od poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu.

Šesto i sedmo pitanje u predmetu C-115/16, sedmo i osmo pitanje u predmetu C-118/16, peto i

šesto pitanje u predmetu C-119/16 te peto, šesto i sedmo pitanje u predmetu C-299/16

154

Šestim i sedmim pitanjem u predmetu C-115/16, sedmim i osmim pitanjem u predmetu C-118/16, petim i šestim pitanjem u predmetu C-119/16 te petim, šestim i sedmim pitanjem u predmetu C-299/16 sudovi koji su uputili zahtjeve žele znati, u slučaju da sustav, predviđen člankom 1. Direktive 2003/49, izuzeva od poreza po odbitku na kamate koje je rezidentno društvo jedne države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv, moraju li se članci 49. i 54. UFEU-a ili članak 63. UFEU-a tumačiti na način da im se protive različiti aspekti propisa prve države članice, poput onih iz glavnog postupka, u vezi s oporezivanjem tih kamata.

155

U tom pogledu, najprije treba razlikovati dva slučaja. U prvom slučaju neprimjenjivost sustava izuzeva od poreza po odbitku predviđenog Direktivom 2003/49 posljedica je utvrđenja postojanja utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. te direktive. U takvom slučaju, društvo rezidentno u državi članici ne može se, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 96. ove presude, pozivati na slobode zajamčene UFEU-om kako bi dovelo u pitanje nacionalne propise kojima se uređuje oporezivanje kamata isplaćenih društvu rezidentnom u drugoj državi članici.

156

U drugom slučaju neprimjenjivost sustava izuzeva od poreza po odbitku predviđenog Direktivom 2003/49 posljedica je neispunjenja uvjeta za primjenu tog sustava izuzeva a da međutim nije utvrđeno postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. navedene direktive. U takvom slučaju valja provjeriti moraju li se članci UFEU-a navedeni u točki 154. ove presude tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi poput onih iz glavnog postupka u vezi s oporezivanjem navedenih kamata.

157

U tom pogledu, kao prvo, sedmim pitanjem u predmetu C-115/16, osmim pitanjem u predmetu C-118/16, šestim pitanjem u predmetu C-119/16 i sedmim pitanjem u predmetu C-299/16 sudovi koji su uputili zahtjeve u biti pitaju treba li članke 49. i 54. UFEU-a ili članak 63. UFEU-a tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi prema kojima je rezidentno društvo koje isplaćuje kamate nerezidentnom društvu dužno obustaviti porez po odbitku na te kamate, dok takva obveza za to rezidentno društvo ne postoji kad je društvo koje prima kamate također rezidentno društvo. Osim toga, oni pitaju treba li te iste članke tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi prema kojima rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva tijekom prve dvije godine oporezivanja ne podliježe obvezi plaćanja predujma poreza na dobit te je dakle taj porez u vezi s tim kamatama dužno platiti znatno kasnije nego što se plaća porez po odbitku koji se naplaćuje u slučaju kada rezidentno društvo isplaćuje kamate nerezidentnom društvu.

158

Najprije valja istaknuti, kao što je to naglasila Komisija, da plaćanje kamata u vezi sa zajmom koji se tiče dvaju društava rezidentnih u različitim državama članicama ulazi u područje primjene odredaba o slobodnom kretanju kapitala u smislu članka 63. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 3. listopada 2006., Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, t. 41. i 42. i od 3. listopada 2013., Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, t. 14.). Ta pitanja stoga valja ispitati s obzirom na taj članak.

U tom pogledu i neovisno o u?incima koje porez po odbitku može imati na poreznu situaciju društva koje prima kamate, obveza društva koje ih ispla?uje da obustavi porez po odbitku kad se ta isplata izvršava nerezidentnom društvu može, s obzirom na to da dovodi do administrativnog optere?enja i rizika u pogledu odgovornosti koji ne bi postojali da je zajam odobren rezidentnom društvu, prekograni?no pozajmljivanje ?initi manje privla?nim od doma?eg pozajmljivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., X, C?498/10, EU:C:2012:635, t. 28. i 32.). Takva obveza stoga predstavlja ograni?enje slobodnog kretanja kapitala u smislu ?lanka 63. UFEU?a.

Me?utim, potreba osiguranja u?inkovite naplate poreza predstavlja važan razlog u op?em interesu kojim se može opravdati takvo ograni?enje. Naime, postupak oporezivanja po odbitku i sustav odgovornosti koji služi kao njegovo jamstvo predstavljaju legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana prihoda društva rezidentnog izvan države oporezivanja. Osim toga, takvom se mjerom ne prelaze granice onoga što je nužno za ostvarenje tog cilja (vidjeti u tom smislu presude od 18. listopada 2012., X, C?498/10, EU:C:2012:635, t. 39. i 43. do 52. i od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland, C?18/15, EU:C:2016:549, t. 21. i 22.).

Što se ti?e ?injenice da je nacionalnim propisom iz glavnog postupka predvi?eno da rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva tijekom prve dvije godine oporezivanja ne podliježe obvezi pla?anja predujma poreza na dobit te da tako obveza tog prvog društva pla?anja tog poreza u vezi s tim kamatama dospijeva znatno kasnije od obveze pla?anja poreza po odbitku koji se napla?uje u slu?aju kada rezidentno društvo ispla?uje kamate nerezidentnom društvu, iz toga proizlazi da, dok se kamate koje rezidentno društvo ispla?uje nerezidentnom društvu oporezuju trenuta?no i kona?no, one koje rezidentno društvo ispla?uje drugom rezidentnom društvu ne podliježu pla?anju nikakvog predujma tijekom prve dvije godine oporezivanja, ?ime se na taj na?in potonjem društvu daje financijska prednost (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C?575/17, EU:C:2018:943, t. 28.).

Me?utim, uskra?ivanje financijske prednosti u prekograni?nom kontekstu, a koja se u istovjetnim okolnostima dodjeljuje na državnom podru?ju, predstavlja ograni?enje slobodnog kretanja kapitala (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C?575/17, EU:C:2018:943, t. 29. i navedena sudska praksa).

Danska vlada me?utim isti?e, pozivaju?i se na presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), da se nacionalni propis kojim se predvi?aju isklju?ivo na?ini naplate poreza koji se razlikuju ovisno o sjedištu društva koje prima kamate odnosi na položaje koji objektivno nisu usporedivi.

Me?utim, iako je to?no da iz to?aka 41. i 46. presude od 22. prosinca 2008., Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762) proizlazi da se razli?ito postupanje koje se sastoji od primjene razli?itih tehnika ili na?ina ubiranja poreza ovisno o rezidentnosti društva koje prima predmetni prihod odnosi na položaje koji objektivno nisu usporedivi, Sud je ipak u to?kama 43. i 44.

navedene presude pojasnio da su prihodi o kojima je bila rije? u predmetu u kojem je donesena ta presuda u svakom slu?aju bili oporezovani neovisno o tome je li bila rije? o prihodima rezidentnog ili nerezidentnog društva (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C?575/17, EU:C:2018:943, t. 51.). Sud je u to?ki 49. presude od 22. prosinca 2008., Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), me?u ostalim, istaknuo da su rezidentna društva bila obvezna platiti predujmove poreza na dobit u vezi s kamatama koje su primila od drugog rezidentnog društva.

165

Me?utim, u ovom slu?aju, nacionalni propisi iz glavnog postupka ne predvi?aju samo razli?ite na?ine ubiranja poreza ovisno o rezidentnosti društva koje prima kamate koje je isplatilo rezidentno društvo, nego rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva osloba?aju od obveze pla?anja predujma u vezi s tim kamatama tijekom prve dvije godine oporezivanja, tako da obveza pla?anja poreza u vezi s tim kamatama tog prvog društva dopijeva znatno kasnije od obveze pla?anja poreza po odbitku koji se napla?uje kada rezidentno društvo ispla?uje kamate nerezidentnom društvu. Ocjena postojanja eventualnog nepovoljnog tretmana kamata ispla?enih nerezidentnim društvima mora se pak provoditi za svako porezno razdoblje pojedina?no (vidjeti u tom smislu presude od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, t. 41. i od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C 575/17, EU:C:2018:943, t. 30. i 52.).

166

Slijedom toga i s obzirom na to da danska vlada nije istaknula nijedan važan razlog u op?em interesu kojim bi se moglo opravdati ograni?enje slobodnog kretanja kapitala utvr?eno u to?ki 162. ove presude, valja smatrati da je ono protivno ?lanku 63. UFEU?a.

167

S obzirom na razmatranja navedena u to?kama 158. do 166. ove presude, ?lanak 63. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da mu se u na?elu ne protive nacionalni propisi prema kojima je rezidentno društvo koje ispla?uje kamate nerezidentnom društvu obvezno obustaviti porez po odbitku na te kamate, dok takva obveza za rezidentno društvo ne postoji kad je društvo koje prima kamate tako?er rezidentno društvo. Tom se ?lanku, me?utim, protive nacionalni propisi kojima se takva obveza obustave poreza po odbitku predvi?a u slu?aju kada rezidentno društvo ispla?uje kamate nerezidentnom društvu, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva tijekom prve dvije godine oporezivanja ne podliježe obvezi pla?anja predujma s naslova poreza na dobit te dakle njegova obveza pla?anja tog poreza u vezi s tim kamatama dopijeva znatno kasnije od obveze pla?anja poreza po odbitku.

168

Kao drugo, šestim pitanjem u predmetu C?115/16, sedmim pitanjem u predmetu C?118/16, petim pitanjem u predmetu C?119/16 i šestim pitanjem u predmetu C?299/16 sudovi koji su uputili zahtjeve u biti pitaju treba li ?lanke 49. i 54. UFEU?a tuma?iti na na?in da im se protive nacionalni propisi koji od rezidentnog društva koje je obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje je isplatilo nerezidentnom društvu zahtijevaju da u slu?aju zakašnjenja s pla?anjem tog poreza po odbitku plati zatezne kamate po stopi višoj od one koja se primjenjuje u slu?aju zakašnjenja s pla?anjem poreza na dobit kojim se, me?u ostalim, oporezuju kamate koje rezidentno društvo prima od drugog rezidentnog društva.

169

Kao što je to navedeno u točki 158. ove presude, na ta pitanja valja odgovoriti s obzirom na članak 63. UFEU-a.

170

U tom pogledu, valja istaknuti da nacionalni propisi poput onih iz točke 168. ove presude uvode različito postupanje u pogledu stope zateznih kamata s obzirom na to odnosi li se zakašnjeње s plaćanjem dugovanog poreza na kamate koje je isplatilo rezidentno društvo na zajam koji je odobrilo nerezidentno društvo ili drugo rezidentno društvo. Primjenom više stope zateznih kamata u slučaju zakašnjeња s plaćanjem dugovanog poreza po odbitku na kamate koje je rezidentno društvo isplatilo nerezidentnom društvu nego u slučaju zakašnjeња s plaćanjem dugovanog poreza na dobit na kamate koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva tako ima za posljedicu da prekogranično pozajmljivanje čini manje privlačnim od domaćeg pozajmljivanja. To ima za posljedicu ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

171

Kao što je to istaknula Komisija, takvo se ograničenje međutim ne može opravdati činjenicom koju je iznijela danska vlada, da oporezivanje kamata u vezi sa zajmom koji je odobrilo rezidentno društvo i oporezivanje kamata u vezi sa zajmom koji je odobrilo nerezidentno društvo ulazi u okvir različitih tehnika i načina ubiranja poreza. U tim uvjetima i s obzirom na to da danska vlada nije istaknula nijedan važan razlog u općem interesu kojim bi se moglo opravdati to ograničenje, ono se mora smatrati protivnim članku 63. UFEU-a.

172

S obzirom na razmatranja navedena u točkama 169. do 171. ove presude, članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protive nacionalni propisi kojima se rezidentnom društvu koje ima obvezu obustaviti porez po odbitku na kamate koje je isplatilo nerezidentnom društvu nameće obveza da u slučaju zakašnjeња s plaćanjem tog poreza po odbitku plati zatezne kamate po stopi višoj od one koja se primjenjuje u slučaju zakašnjeња s plaćanjem poreza na dobit koji se plaća, među ostalim, na kamate koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva.

173

Kao treće, svojim petim pitanjem u predmetu C-299/16 sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi kojima se predviđa da se u slučaju kada je rezidentno društvo obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje isplaćuje nerezidentnom društvu u obzir ne uzimaju troškovi u obliku kamata koji su nastali za potonje, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva takve troškove, u skladu s tim nacionalnim propisima, može odbiti za potrebe utvrđivanja svojeg oporezivog prihoda.

174

Kao što je to navedeno u točki 158. ove presude, na to pitanje također valja odgovoriti s obzirom na članak 63. UFEU-a.

175

U tom pogledu, kao što je to navela Komisija i kao što je to, prema navodima danske vlade, priznalo Ministarstvo za poreze nakon podnošenja predmeta C-299/16 Sudu, iz presude od 13. srpnja 2016., *Brisal i KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, t. 23. do 55.) proizlazi da

nacionalni propis na temelju kojeg se nerezidentnom društvu, putem poreza po odbitku naplaćeno rezidentnom društvu, oporezuju kamate koje mu je potomje isplatilo a da nije moguće odbiti poslovne troškove, poput troškova kamata, koji su izravno povezani s predmetnim zajmom, dok je takva mogućnost odbitka priznata rezidentnim društvima koja primaju kamate od drugog rezidentnog društva, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno UFEU-om.

176

Danska vlada međutim tvrdi da je takvo ograničenje opravdano u svrhu sprežavanja zlouporaba koje proizlaze iz činjenice da, iako nerezidentno društvo koje prima kamate, doduše, podliježe plaćanju poreza na te kamate u državi članici svoje rezidentnosti, ono međutim u konačnici nikad neće biti oporezovano jer će navedene kamate biti kompenzirane odgovarajućim troškovima kamata ili prijenosima unutar grupe koji se mogu odbiti.

177

U tom pogledu, valja podsjetiti da, kao što to proizlazi iz točke 155. ove presude, utvrženje eventualne konstrukcije sa svrhom zlouporabe ili utaje kojim bi se opravdala neprimjenjivost Direktive 2003/49 imalo bi za posljedicu i neprimjenjivost temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om.

178

S druge strane, u nedostatku takvog utvrženja, ograničenje iz točke 175. ove presude ne može se opravdati razmatranjima koja je istaknula danska vlada tako da se mora smatrati da je u suprotnosti s člankom 63. UFEU-a. Naime, troškovi kamata ili prijenosi unutar grupe mogu dovesti do smanjenja ili čak do kompenzacije dugovanog poreza kad rezidentno društvo prima kamate od drugog rezidentnog društva.

179

Iz toga slijedi da taj članak treba tumačiti na način da mu se, osim u slučaju utvrženja utaje ili zlouporabe, protive nacionalni propisi kojima se predviđa da se, kad je rezidentno društvo obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje isplaćuje nerezidentnom društvu, u obzir ne uzimaju troškovi u obliku kamata koji su izravno povezani s predmetnim zajmom, koji su nastali za potomje društvo, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva takve troškove, u skladu s tim nacionalnim propisima, može odbiti za potrebe utvrživanja svojeg oporezivog prihoda.

180

S obzirom na sva prethodna razmatranja, na šesto i sedmo pitanje u predmetu C-115/16, sedmo i osmo pitanje u predmetu C-118/16, peto i šesto pitanje u predmetu C-119/16 te na peto, šesto i sedmo pitanje u predmetu C-299/16 valja odgovoriti na sljedeći način:

—

U situaciji u kojoj sustav predviđen Direktivom 2003/49 izuzeva od poreza po odbitku na kamate koje je rezidentno društvo države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv jer je utvrženo postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. te direktive ne može se pozivati na primjenu sloboda zajamčenih UFEU-om kako bi se u pitanje doveli propisi prve države članice kojima se uređuje oporezivanje tih kamata.

—
Izvan takve situacije članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način:

—
da mu se, u slučaju, ne protive nacionalni propisi prema kojima je rezidentno društvo koje isplaćuje kamate nerezidentnom društvu obvezno obustaviti porez po odbitku na te kamate, dok takva obveza ne postoji za rezidentno društvo kad je društvo koje prima kamate također rezidentno društvo, ali mu se protive nacionalni propisi kojima se predviđa takva obustava poreza po odbitku u slučaju kada rezidentno društvo isplaćuje kamate nerezidentnom društvu, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva tijekom prve dvije godine oporezivanja ne podliježe obvezi plaćanja predujma s naslova poreza na dobit te dakle njegova obveza plaćanja tog poreza u vezi s tim kamatama dospijeva znatno kasnije od obveze plaćanja poreza po odbitku;

—
da mu se protive nacionalni propisi kojima se rezidentnom društvu koje je obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje je isplatilo nerezidentnom društvu nameće obveza da u slučaju zakašnjenja s plaćanjem tog poreza po odbitku plati zatezne kamate po stopi višoj od one koja se primjenjuje u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza na dobit koji se, među ostalim, plaća na kamate koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva;

—
da mu se protive nacionalni propisi kojima se predviđa da se, kada je rezidentno društvo obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje isplaćuje nerezidentnom društvu, u obzir ne uzimaju troškovi u obliku kamata izravno povezani s predmetnim zajmom koji su nastali za potonje društvo, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva takve troškove, u skladu s tim nacionalnim propisima, može odbiti za potrebe utvrđivanja svojeg oporezivog prihoda.

Troškovi

181

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1.

Predmeti C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 spajaju se u svrhu donošenja presude.

2.

Članak 1. stavak 1. Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava

različitih država članica, u vezi s člankom 1. stavkom 4. te direktive, treba tumačiti na način da je izuzeće od oporezivanja isplata kamata koje je njime predviđeno ograničeno samo na ovlaštene korisnike takvih kamata, odnosno subjekte koji s ekonomskog stajališta stvarno imaju koristi od tih kamata i koji stoga njima mogu slobodno raspolagati.

Opće načelo prava Unije prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe treba tumačiti na način da nacionalna tijela i sudovi, u slučaju postupanja u svrhu utaje ili zlouporabe, poreznom obvezniku moraju uskratiti pravo na izuzeće od oporezivanja isplata kamata predviđeno člankom 1. stavkom 1. Direktive 2003/49, čak i u slučaju nepostojanja nacionalnih ili ugovornih odredaba kojima se predviđa takvo uskraćivanje.

3.

Za dokazivanje zlouporabe potrebno je dokazati, s jedne strane, ukupnost objektivnih okolnosti iz kojih proizlazi da, unatoč formalnom poštovanju uvjeta predviđenih propisima Unije, nije ostvaren cilj predviđen tim propisima i, s druge strane, subjektivni element koji se ogleda u namjeri da se ostvari pogodnost koja proizlazi iz propisa Unije umjetnim stvaranjem uvjeta potrebnih za njezino ostvarenje. Ukupnost određenog broja indicija može upućivati na postojanje zlouporabe prava, pod uvjetom da su te indicije objektivne i podudarne. Takve indicije mogu, među ostalim, biti postojanje društava provodnika koja nemaju ekonomsko opravdanje kao i isključivo formalna priroda strukture grupe društava, financijske konstrukcije i zajmova. Okolnost da je država članica iz koje potječu kamate sklopila ugovor s trećom državom u kojoj je rezidentno društvo koje je njihov ovlašteni korisnik ne utječe na eventualno utvrđenje postojanja zlouporabe prava.

4.

Kako bi se društvu odbilo priznati svojstvo ovlaštenog korisnika kamata odnosno kako bi se utvrdilo postojanje zlouporabe prava, nacionalno tijelo nije dužno identificirati subjekt odnosno subjekte koje smatra ovlaštenim korisnicima tih kamata.

5.

Članak 3. točku (a) Direktive 2003/49 treba tumačiti na način da se société en commandite par actions (SCA) (komanditno dioničko društvo) ovlašteno za djelovanje kao société d'investissement en capital à risque (SICAR) (društvo za ulaganje u rizični kapital) luksemburškog prava ne može okvalificirati kao trgovačko društvo države članice u smislu navedene direktive na koje se može primijeniti izuzeće predviđeno njezinim člankom 1. stavkom 1. ako su, što sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti, kamate koje je primio navedeni SICAR, u situaciji poput one iz glavnog postupka, izuzete od poreza na dobit trgovačkih društava u Luksemburgu.

6.

U situaciji u kojoj sustav predviđen Direktivom 2003/49 izuzeća od poreza po odbitku na kamate koje je rezidentno društvo države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv jer je utvrđeno postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 5. te direktive ne može se pozivati na primjenu sloboda zajamčenih UFEU-om kako bi se u pitanje doveli propisi prve države članice kojima se uređuje oporezivanje tih kamata.

Izvan takve situacije ?lanak 63. UFEU?a treba tuma?iti na na?in:

—

da mu se, u na?elu, ne protive nacionalni propisi prema kojima je rezidentno društvo koje ispla?uje kamate nerezidentnom društvu obvezno obustaviti porez po odbitku na te kamate, dok takva obveza ne postoji za rezidentno društvo u slu?aju kada je društvo koje prima kamate tako?er rezidentno društvo, ali mu se protive nacionalni propisi kojima se predvi?a takva obustava poreza po odbitku u slu?aju kada rezidentno društvo ispla?uje kamate nerezidentnom društvu, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva tijekom prve dvije godine oporezivanja ne podliježe obvezi pla?anja predujma s naslova poreza na dobit te dakle njegova obveza pla?anja tog poreza u vezi s tim kamatama dopijeva znatno kasnije od obveze pla?anja poreza po odbitku;

—

da mu se protive nacionalni propisi kojima se rezidentnom društvu koje je obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje je isplatilo nerezidentnom društvu name?e obveza da u slu?aju zakašnjenja s pla?anjem tog poreza po odbitku plati zatezne kamate po stopi višoj od one koja se primjenjuje u slu?aju zakašnjenja s pla?anjem poreza na dobit koji se, me?u ostalim, pla?a na kamate koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva;

—

da mu se protive nacionalni propisi kojima se predvi?a da se, kada je rezidentno društvo obvezno obustaviti porez po odbitku na kamate koje ispla?uje nerezidentnom društvu, u obzir ne uzimaju troškovi u obliku kamata izravno povezani s predmetnim zajmom koji su nastali za potonje društvo, dok rezidentno društvo koje prima kamate od drugog rezidentnog društva takve troškove, u skladu s tim nacionalnim propisima, može odbiti za potrebe utvr?ivanja svojeg oporezivog prihoda.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: danski