

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0115

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 26. februarja 2019 (*1)

Kazalo

Pravni okvir

Vzor?na konvencija o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja OECD

Direktiva 2003/49

Konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja

Dansko pravo

Obdav?itev obresti

Pri viru odtegnjeni davek

Pravo, ki se uporablja za goljufije in zlorabe

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

1) Zadeva C?115/16, N Luxembourg 1

2) Zadeva C?118/16, X Denmark A/S

3) Zadeva C?119/16, C Danmark I

4) Zadeva C?299/16, Z Denmark

Postopek pred Sodiš?em

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje, točke od (a) do (c), drugo vprašanje, točki (a) in (b), in tretje vprašanje v zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16

Pojem „upravičeni lastnik obresti“

Potrebo po posebni nacionalni določbo ali določbi konvencije, s katero se izvaja člen 5 Direktive 2003/49

Prvo vprašanje, točke od (d) do (f), v zadevah C-115/16, C-118/16 in C-119/16, prvo vprašanje, točki (d) in (e), v zadevi C-299/16, četrto vprašanje v zadevah C-115/16 in C-118/16, peto vprašanje v zadevi C-115/16, šesto vprašanje v zadevi C-118/16 in četrto vprašanje v zadevah C-119/16 in C-299/16

Konstitutivni elementi zlorabe in s tem povezano dokazovanje

Dokazno breme zlorabe pravice

Prvo vprašanje, točke od (a) do (c) v zadevi C-118/16

Šesto in sedmo vprašanje v zadevi C-115/16, sedmo in osmo vprašanje v zadevi C-118/16, peto in šesto vprašanje v zadevi C-119/16 ter vprašanja od petega do sedmega v zadevi C-299/16

Stroški

„Predhodno odločanje – Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic – Direktiva 2003/49/ES – Upravičeni lastnik obresti in licenčin – Člen 5 – Zloraba pravice – Družba s sedežem v državi članici, ki povezani družbi s sedežem v drugi državi članici plača obresti, ki so potem v celoti ali skoraj v celoti nakazane zunaj ozemlja Evropske unije – Høerinska družba, za katero velja obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti“

V združenih zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki sta jih vložili Østre Landsret (višje sodišče vzhodne regije, Danska) (C-115/16, C-118/16 in C-119/16) z odločbami z dne 19. februarja 2016, ki so prispele na Sodišče 25. februarja 2016, in Vestre Landsret (višje sodišče zahodne regije, Danska) (C-299/16) z odločbo z dne 24. maja 2016, ki je prispela na Sodišče 26. maja 2016, v postopkih

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

proti

Skatteministeriet

SODIŠČE (veliki senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

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

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

—

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

—

za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,

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

—
za Evropsko komisijo W. Roels, R. Lyal in L. Grønfeldt, agenti, skupaj z H. Peytzom, advokat,
po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 1. marca 2018
izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL 2003, L 157, str. 49) ter členov 49, 54 in 63 PDEU.

2

Ti predlogi so bili vloženi v okviru sporov med N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I in Z Denmark ApS na eni strani ter Skatteministeriet (ministrstvo za davke, Danska) na drugi strani v zvezi z obveznostjo, naloženo tem družbam, da plačajo pri viru odtegnjeni davek, ker so plačale obresti družbam nerezidentkam, za katere davčni organ šteje, da niso upravičene lastnice teh obresti in se zato zanje ne more uporabiti oprostitev vsakršne obdavčitve, ki jo določa Direktiva 2003/49.

Pravni okvir

Vzorčna davčna konvencija OECD

3

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

4

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

Člen 11(1) in (2) vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977 določa:

„1. Obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar so te obresti obdavčljive tudi v državi pogodbenici, iz katere izvirajo, in v skladu z zakonodajo te države, če pa je oseba, ki prejme obresti, njihov upravičeni lastnik, tako določeni davek ne sme presegati 10 odstotkov bruto zneska obresti. Pristojni organi držav pogodbenic s skupnim soglasjem uredijo podrobna pravila za uporabo te omejitve.“

Pri reviziji komentarjev, do katere je prišlo leta 2003, so bili ti dopolnjeni z pripombami glede „obvodnih podjetij“, torej družb, ki so sicer formalno lastnice dohodka, vendar pa imajo v praksi zelo omejene pravice, tako da so zgolj fiduciarji ali upravljavci, ki delujejo za račun zainteresiranih strank, zato jih ni mogoče šteti za upravičene lastnike tega prihodka. Točka 8 komentarjev k členu 11 v različici po reviziji leta 2003 med drugim določa, da se „pojem ‚upravičeni lastnik‘ ne uporablja v ozkem in tehničnem smislu, temveč ga je treba razumeti v njegovem kontekstu in glede na predmet in cilj konvencije, zlasti da se preprečijo dvojno obdavčevanje in davčne utaje in goljufije.“ V točki 8.1. te iste različice komentarjev je navedeno, da bi „bilo [...] v nasprotju s predmetom in ciljem konvencije, da država vira prizna zmanjšanje ali oprostitev davka rezidentu države pogodbenice, ki drugače kot v okviru razmerja agenta ali drugega pooblaščenca deluje zgolj kot obvod za račun druge osebe, ki je dejansko deležna zadevnega prihodka“, in da „obvodne družbe običajno ni mogoče šteti za upravičenega lastnika, če ima, čeprav je formalno lastnik prihodka, v praksi zgolj zelo omejene pravice, zaradi česar je zgolj fiduciar ali zgolj upravljavec, ki deluje za račun zainteresiranih strank.“

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

Direktiva 2003/49

V uvodnih izjavah od 1 do 6 Direktive 2003/49 je navedeno:

„(1)

Na enotnem trgu, ki ima značilnosti notranjega trga, se transakcije med družbami iz različnih držav članic davčno ne smejo manj ugodno obravnavati, kot se obravnavajo transakcije med družbami iz iste države članice.

(2)

Pri plačilih obresti ter licenčin ta zahteva trenutno ni izpolnjena; nacionalni davčni predpisi skupaj z dvostranskimi in večstranskimi sporazumi, kjer ti obstajajo, ne morejo vedno zagotoviti odprave

dvojnega obdavčevanja, njihova uporaba pa pogosto povzroči obremenjuje upravne formalnosti in probleme z razpoložljivostjo denarnih sredstev teh družb.

(3)

Zagotoviti je treba, da se plačila obresti ter licenčin v državi članici obdavčijo samo enkrat.

(4)

Odprava obdavčevanja plačil obresti ter licenčin v državi članici, v kateri nastanejo, ne glede na to, ali se davek pobere z odtegnitvijo na viru ali z odmero, je najprimernejši način za odpravo navedenih formalnosti in problemov ter za zagotovitev enakopravne davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij; zlasti je treba takšne davke odpraviti pri takšnih plačilih, ki se izvedejo med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter med stalnimi poslovnimi enotami takšnih družb.

(5)

Režim naj bi se uporabljal samo za zneske morebitnih plačil obresti ali licenčin, za katere sta se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če med njima ni posebnega razmerja.

(6)

Prav tako je potrebno, da se državam članicam ne prepreči sprejetje primernih ukrepov za preprečevanje goljufij ali zlorab.“

9

Člen 1 Direktive 2003/49 med drugim določa:

„1. Plačila obresti ali licenčin, ki nastanejo v državi članici, so oproščena vseh davkov na tovrstna plačila v tej državi, ne glede na to, ali se pobirajo z odtegnitvijo davka na viru ali z odmero, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici.

[...]

4. Družba iz države članice se obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblaščen podpisnik za neko drugo osebo.

5. Stalna poslovna enota se obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčin:

[...]“

(b)

Če plačila obresti ali licenčin predstavljajo dohodek, ki je v državi članici, v kateri se ta stalna poslovna enota nahaja, obdavčen z enim od davkov iz člena 3(a)(iii) ali v primeru Belgije z ‚impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders‘ ali v primeru Španije z ‚Impuesto sobre la Renta de no Residentes‘ ali z davkom, ki je enak ali bistveno podoben in se uvede po datumu začetka veljavnosti te direktive dodatno k obstoječim davkom ali namesto njih.

[...]

7. Ta člen se uporablja samo, če je družba, ki je plačnik, ali družba, katere stalna poslovna enota se obravnava kot plačnik obresti ali licenčnin, povezana družba družbe, ki je upravičeni lastnik ali katere stalna poslovna enota se obravnava kot upravičeni lastnik teh obresti ali licenčnin.

[...]

11. Država vira lahko zahteva, da se izpolnjevanje zahtev iz tega člena in iz člena 3 dokaže ob plačilu obresti ali licenčnin s potrdilom. Če izpolnjevanje zahtev iz tega člena ni bilo potrjeno ob času plačila, lahko država članica zahteva odtegnitev davka na [pri] viru.

12. Država vira lahko določi, da je oprostitev po tej direktivi možna samo, če je izdala odlobo o oprostitvi na podlagi potrdila, ki dokazuje izpolnjevanje zahtev iz tega člena in iz člena 3. Odloba o oprostitvi se izda v največ treh mesecih po predložitvi potrdila in takšnih dokazil, kot jih država vira lahko upravičeno zahteva, in velja za obdobje najmanj enega leta od datuma izdaje.

13. Za namene odstavkov 11 in 12 potrdilo, ki se predloži za vsako pogodbo o plačilu, velja vsaj eno leto, vendar ne več kot tri leta od datuma izdaje in vsebuje naslednje podatke:

[...]

(b)

da je družba prejemnica upravičeni lastnik v skladu z odstavkom 4 ali da obstajajo pogoji v skladu z odstavkom 5, če je prejemnik plačila stalna poslovna enota; [...]"

10

Izrazi, uporabljeni v členu 1(1) Direktive 2003/49, so glede na jezikovno različico „upravičenec“ (v bolgarskem (beneficiар), francoskem (bénéficiaire), latvijskem (beneficiārs) in romunskem (beneficiarul) jeziku), „dejanski upravičenec“ (v španskem (beneficiario efectivo), češkem (skutečný vlastník), estonskem (tulusaaja), angleškem (beneficial owner), italijanskem (beneficiario effettivo), litovskem (tikrasis savininkas), malteškem (sid benefiċjarju), portugalskem (beneficiário efectivo) in finskem (tosiasiallinen edunsaaja) jeziku), „lastnik/tisti, ki ima pravico uporabe“ (v nemškem (der Nutzungsberechtigte), danskem (retmæssige ejer), grškem (beneficiario), hrvaškem (ovlašteni korisnik), madžarskem (haszonhúzó), poljskem (właściciel), slovaškem (vlastník požitkov), slovenskem (upravičeni lastnik) in švedskem (den som har rätt till) jeziku) ter „tisti, ki ima zadnji pravico“ (v nizozemskem jeziku (de uiteindelijke gerechtigde)).

11

Člen 2 te direktive določa:

„V tej direktivi:

(a)

izraz ‚obresti‘ pomeni dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, in ne glede na to, ali imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in še posebej dohodek iz vrednostnih papirjev ter dohodek od obveznic ali zadolžnic, vključno s premijami in nagradami, ki pripadajo takim vrednostnim papirjem, obveznicam ali zadolžnicam;

[...]“

Člen 3 navedene direktive določa:

„V tej direktivi:

(a)

izraz ‚družba države članice‘ pomeni vsako družbo:

(i)

ki ima eno od pravnih oblik iz Priloge k tej direktivi; in

(ii)

ki se v skladu z davčnim pravom države članice šteje za rezidenta te države članice in ki se v smislu konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjenih s tretjimi državami, za davčne namene ne šteje za rezidenta zunaj Skupnosti; ter

(iii)

ki se brez oprostitve obdavčuje z enim od naslednjih davkov ali z davkom, ki je enak ali bistveno podoben in ki se uvede po datumu začetka veljavnosti te direktive dodatno k obstoječim davkom ali namesto njih:

[...]

—

selskabsskat na Danskem,

[...]

—

impôt sur le revenu des collectivités v Luksemburgu,

[...]“

(b)

družba je ‚povezana družba‘ druge družbe:

(i)

če ima prva družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala druge družbe, ali

(ii)

če ima druga družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala prve družbe, ali

(iii)

če ima tretja družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala prve in druge družbe.

Štejejo se samo deleži v družbah s sedežem na ozemlju Skupnosti.

[...]"

13

Med družbami, na katere se nanaša člen 3(a) Direktive 2003/49, katerih seznam je v prilogi k tej direktivi, so navedene „družbe luksemburškega prava, poimenovane ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘, ‚société à responsabilité limitée‘.

14

Člen 4 Direktive 2003/49, naslovljen „Izvzetje plačil iz naslova obresti ali licenčin“, v odstavku 1 določa:

„Država vira ni dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive v naslednjih primerih:

(a)

pri plačilih, ki se po pravu države vira obravnavajo kot razdelitev dobička ali kot povračilo kapitala;

(b)

pri plačilih iz terjatev, ki imajo pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku;

[...]"

15

Člen 5 te direktive, naslovljen „Goljufije in zlorabe“, določa:

„1. Ta direktiva ne preprečuje uporabe domačih določb ali določb na podlagi sporazumov, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab.

2. Države članice lahko v primeru transakcij, katerih osnovni motiv ali eden od osnovnih motivov je davčna utaja, izogibanje davkom ali davčna zloraba, umaknejo ugodnosti te direktive ali odklonijo uporabo te direktive.“

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja

16

Člen 11(1) Konvencije med vlado Velikega vojvodstva Luksemburg in vlado Kraljevine Danske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in določitvi pravil o vzajemni upravni pomoči na področju davkov od dohodka in premoženja, podpisane v Luxembourg 17. novembra 1980 (v nadaljevanju: davčna konvencija med Luksemburgom in Dansko) razdeljuje davčno pristojnost med tema dvema državama članicama na področju obresti in tako določa:

„Obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, se obdavčijo le v tej drugi državi, če je tak rezident ‚pravni lastnik‘ obresti.“

17

Člen 11(1) Konvencije med nordijskimi državami o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka in premoženja, podpisane v Helsinkih 23. septembra 1996, v različici, ki je upoštevana za zadeve v glavni stvari (v nadaljevanju: davčna konvencija med nordijskimi državami), ima enako besedilo.

18

Iz teh konvencij izhaja, da država vira, in sicer v zadevah v glavni stvari Kraljevina Danska, lahko obdavči obresti, ki so plačane rezidentu druge države članice, če ta rezident ni njihov upravičeni lastnik. Nobena od teh konvencij pa ne opredeljuje pojma „upravičeni lastnik“.

Dansko pravo

Obdavčitev obresti

19

Člen 2(1)(d) selskabsskattelov (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), določa:

„V skladu s tem zakonom so davčni zavezanci tudi družbe, združenja ipd. v smislu člena 1(1), ki imajo sedež v tujini, če

[...]

d)

prejmejo obresti iz domačih virov v zvezi s finančno obveznostjo, ki jo ima [družba po danskem pravu] ali [poslovna enota tuje družbe] v razmerju do tujih pravnih oseb, ki so navedene v členu 3 B zakona o davčnem nadzoru (nadzorovana finančna obveznost) [...]. Davčna obveznost obresti ne zajema, kadar te niso obdavčene ali so nižje obdavčene v skladu z Direktivo [2003/49/ES] ali v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno s Ferskimi otoki, Grenlandijo ali državo, v kateri ima sedež družba prejemnica. Vendar to velja le, če sta družba plačnica in družba prejemnica v nepretrganem obdobju vsaj enega leta, v katerem je prišlo do plačila, povezani v smislu te direktive. [...]

Pri viru odtegnjeni davek

20

Če pa na podlagi člena 2(1)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb obstaja omejena davčna obveznost za dohodke iz obresti, ki izvirajo iz Danske, mora na podlagi člena 65 D kildeskattelov (zakon o davčnih odtegljajih pri viru) danski izplačevalec obresti odtegniti davek pri viru. Plačnik obresti je državi odgovoren za plačilo zneskov, odtegnjenih pri viru.

21

Kot je zlasti razvidno iz predložitvene odločbe v zadevi C-115/16, je bila za leta od 2006 do 2008 davčna stopnja na obresti, ki jih prejme družba, ki je rezidentka v drugi državi članici, kot je Kraljevina Danska, višja kot davčna stopnja, ki jo je plačala danska družba. Vendar je ministrstvo za davke v okviru pritožbe iz postopka v glavni stvari priznalo, da so bile s to drugačno stopnjo kršene določbe Pogodbe ES glede svobode ustanavljanja. Priznalo je, da je treba za ta leta zmanjšati terjatev iz naslova pri viru odtegnjenega davka.

22

Pri viru odtegnjeni davek zapade ob plačilu obresti, medtem ko za zapadlost davka, ki ga danska družba dolguje od svojega predvidenega dohodka, veljajo prožnejša pravila. Poleg tega je v primeru zamude pri plačilu pri viru odtegnjenega davka obrestna mera zamudnih obresti višja kot tista, ki se dolguje v primeru, da danska družba zamudi pri plačilu davka od dohodka pravnih oseb.

23

V skladu s členom 65 C(1) zakona o davčnih odtegljajih pri viru mora plačnik licenčnine, katerih vir je na Danskem, na deloma izvesti odtegljaj pri viru, ne glede na to, ali je upravičenec rezident na Danskem.

Pravo, ki se uporablja za goljufije in zlorabe

24

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

25

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

26

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

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

27

V štirih sporih o glavni stvari luksemburška družba, ki je naslednica obveznosti danske družbe (zadeva C-115/16), ter tri danske družbe (zadeve C-118/16, C-119/16 in C-299/16) izpodbijajo

odločbe SKAT (davčna uprava, Danska) (v nadaljevanju: SKAT), ki je zavrnila, da bi jim priznala oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo določa Direktiva 2003/49, iz naslova obresti, ki so bile plačane subjektom s sedežem v drugi državi članici, ker ti subjekti niso bili upravičeni lastniki teh obresti in so bili zgolj obvodne družbe.

28

Za priznanje davčnih ugodnosti, določenih z Direktivo 2003/49, mora subjekt, ki prejme obresti, izpolnjevati pogoje, ki jih določa ta direktiva. Vendar pa se lahko zgodi, kot danska vlada navaja v svojem stališču, da skupine družb, ki ne izpolnjujejo teh pogojev med družbo, ki plača obresti, in družbo, ki bo z njimi dejansko razpolagala, ustvarijo eno ali več umetnih družb, ki izpolnjujejo formalne pogoje iz te direktive. Na take finančne sheme se nanašajo vprašanja predložitvenih sodišč glede zlorabe pravice in pojma „upravičeni lastnik“.

29

Dejstva, kot sta jih opisali predložitveni sodišči, ki jih v predložitvenih odločbah ponazarja več shem struktur zadevnih družb, so posebej zapletena in podrobna. Uporabljeni bodo samo elementi, ki so potrebni za odgovore na vprašanja za predhodno odločanje.

1) Zadeva C-115/16, N Luxembourg 1

30

V skladu s predložitveno odločbo je pet skladov investicijskega kapitala, od katerih nobeden ni rezident v državi članici ali državi, s katero je Kraljevina Danska podpisala davčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, leta 2005 ustanovilo skupino, ki jo sestavlja več družb, da bi kupili družbo T Danmark, ki je pomemben danski izvajalec storitev.

31

V svojem stališču je danska vlada navedla, da se zadeva C-115/16 nanaša na isto skupino družb, kot so obravnavane v zadevi C-116/16, ki se nanaša na obdavčitev dividend in ki je predmet današnje sodbe T Danmark in Y Denmark Aps (C-116/16 in C-117/16).

32

Kot navaja predložitveno sodišče, so skladi investicijskega kapitala v Luxembourggu med drugim ustanovili družbo A Luxembourg Holding ter družbe na Danskem, med katerimi je družba N Danmark 1. Prevzem družbe T Danmark je bil med drugim financiran s posojili, ki so jih družbi N Danmark 1 dali skladi investicijskega kapitala, in s povečanjem kapitala te družbe. Leta 2009 je bila družba N Danmark 1 združena z drugo dansko družbo, ki je prenehala leta 2010 pri čezmejni združitvi z družbo C Luxembourg. Družba C Luksemburg se je potem preimenovala in je prenehala obstajati, zadevna terjatev pa je bila prenesena na družbo N Luxembourg 1, ki vodi postopek v glavni stvari namesto družbe N Danmark 1.

33

Ena od danskih družb, ki so jih ustanovili skladi investicijskega kapitala, N Danmark 5, je prevzela družbo T Danmark. Spomladi leta 2006 je N Danmark 5 prenesla svoje delnice družbe T Danmark na družbo C Luxembourg, ki je tako postala matična družba družbe T Danmark.

34

Dolžniške vrednostne papirje glede posojil, ki so jih dodelili skladi investicijskega kapitala, so ti skladi 27. aprila 2006 prenesli na družbo A Luxembourg Holding, ki jih je sama istega dne prenesla na družbo C Luxembourg, ki je mati?na družba družbe T Danmark.

35

Od tedaj je bila družba C Luxembourg dolžnica družbe A Luxemborug Holding za znesek, ki ustreza znesku, ki ga družba N Danmark 1 dolguje družbi C Luxembourg. Po navedbah predložitvenega sodiš?a je bil dolg družbe N Danmark 1 obrestovan po obrestni meri 10 %, medtem ko so obrestne mere družb C Luxembourg in A Luxembourg Holding znašale 9,96875 %. Obrestovanje posojil, dogovorjenih med družbama C Luxembourg in A Luxembourg Holding, se je 9. julija 2008 dvignilo na 10 %. Po drugi strani je obrestovanje posojil, dogovorjenih med družbo A Luxembourg Holding in skladi investicijskega kapitala, ostalo na ravni 9,96875 %.

36

Družba C Luxembourg je leta 2006 nosila stroške iz naslova „drugih zunanjih stroškov“ v višini 8.701 EUR, od tega 7.810 EUR za pla?e. Poleg tega je ta družba nosila stroške iz naslova „drugih operativnih stroškov“ v višini 209.349 EUR.

37

Istega leta 2006 je družba A Luxembourg Holding nosila tudi stroške iz naslova „drugih zunanjih stroškov“ v višini 3.337 EUR, od katerih so pla?e znašale 2.996 EUR. Poleg tega je ta družba nosila stroške iz naslova „drugih operativnih stroškov“ v višini 127.031 EUR.

38

V predložitveni odlo?bi je navedeno, da je v letnih izkazih družbe C Luxembourg za leti 2007 in 2008 navedeno, da je ta v teh letih povpre?no zaposlovala dve osebi s krajšim delovnim ?asom. V letnih izkazih družbe A Luxembourg Holding za isto obdobje je navedeno, da je ta družba v teh letih povpre?no zaposlovala eno osebo s krajšim delovnim ?asom.

39

Poleg kapitalske udeležbe v družbi N Danmark 1 naj bi bila dejavnost družbe C Luksemburg omejena na imetništvo terjatev, ki jih je izdala zadnjenavedena družba.

40

Družbi C Luxembourg in A Luxembourg Holding imata obe sedež na istem naslovu. Ta naslov uporabljajo tudi družbe, ki imajo neposredne povezave z enim od investicijskih skladov.

41

Predložitveno sodišče navaja, da je v letu 2011 SKAT izdal odmerno odlobo iz naslova obresti za leta od 2006 do 2008 za skupni znesek 925.764.961 danskih kron (DKK) (približno 124 milijonov EUR). SKAT je namreč menil, da družbi C Luxembourg in A Luxembourg Holding nista bili upravičeni lastniki obresti, temveč sta delovali zgolj kot obvod, in da so bile obresti prenesene z danskega dela skupine na sklade investicijskega kapitala prek teh dveh luksemburških družb. SKAT je iz tega sklenil, da je za toženo stranko iz postopka v glavni stvari veljala obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki so bile plačane in knjižene, in da je dolžna plačati neodtegnjeni davek pri viru.

42

Odmerno odlobo je tožena stranka iz postopka v glavni stvari izpodbijala pred danskimi sodišči.

43

Družba N Luxembourg 1 zavrača dejstvo, da bi bil položaj iz postopka v glavni stvari goljufija ali zloraba. Navaja, da je v vsakem primeru, tudi če bi šlo za goljufijo ali zlorabo, ugodnosti iz Direktive 2003/49 v skladu z njenim členom 5(1) mogoče odvzeti le pod pogojem, da za to obstaja ustrezna pravna podlaga v nacionalnem pravu. Take pravne podlage pa naj v danskem pravu ne bi bilo.

44

Tožena stranka iz postopka v glavni stvari za primer, da se družbe C Luxembourg ne bi štelo za upravičenega lastnika obresti, navaja, da je z danskimi pravili o davčnem odtegljaju in njegovi odmeri ter s tem povezano odgovornostjo kršena svoboda ustanavljanja, ki jo zagotavlja pravo Unije in, podredno, prosti pretok kapitala zlasti zaradi teh razlogov: prvič, do plačila davčnega odtegljaja pride bolj zgodaj kot v primeru podobnega davka od dohodka pravnih oseb; drugič, zamudne obresti v zvezi z davčnim odtegljajem naj bi bile precej višje kot zamudne obresti v zvezi z davkom od dohodka pravnih oseb; tretjič, dolžnik posojila mora izvesti davčni odtegljaj in, četrtič, dolžnik mora prevzeti odgovornost za davčni odtegljaj v skladu z zakonom o davčnih odtegljajih.

45

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

„1.

(a)

Ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati tako, da pomeni, da je družba, ki je rezidentka v državi članici, navedeni v členu 3 te direktive, če v okoliščinah, kakršne so v tej zadevi, prejme obresti od hčerinske družbe v drugi državi članici, 'upravičeni lastnik' v smislu te direktive?

(b)

Ali je treba pojem 'upravičeni lastnik' v členu 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati enako kot isti pojem v členu 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977?

(c)

Je treba na prvo vprašanje, točka (b), odgovoriti pritrdilno, ali je treba pojem v tem primeru razlagati zgolj ob upoštevanju komentarja k členu 11 vzorčne davčne konvencije iz leta 1977 (točka 8) ali je možno pri razlagi uporabiti tudi kasnejše komentarje, vključno z dopolnili iz leta 2003, ki se nanašajo na „obvodne družbe“ (točka 8.1, zdaj točka 10.1), in dopolnili iz leta 2014 v zvezi s „pogodbenimi ali zakonskimi obveznostmi“ (točka 10.2)?

(d)

Je treba pri razlagi upoštevati tudi komentarje iz leta 2003, ali je v tem primeru pogoj za to, da se za družbo šteje, da ni „upravičeni lastnik“ v smislu Direktive 2003/49/ES, ta, da je dejansko prihajalo do preusmerjanja sredstev na osebe, ki jih država, v kateri je plačnik obresti rezident, šteje za „upravičene lastnike“ zadevnih obresti in – Je to tako – ali je potem nadaljnji pogoj ta, da se dejanski prenos izvrši v obdobju, ki je časovno blizu obdobju plačila obresti in/ali da se izvrši kot plačilo obresti?

(e)

Kakšen pomen ima v zvezi s tem to, da se za posojilo uporabi lastniški kapital; da se zadevne obresti prištejejo h glavnici (kapitalizirane obresti); da je prejemnik obresti kasneje v skladu z veljavnimi pravili zadevne države opravil prenos znotraj skupine na svojo matično družbo, rezidentko iste države, z namenom prilagoditve dobička za davčne namene; da se zadevne obresti kasneje v družbi posojilodajalki spremenijo v lastniški kapital; da je imel prejemnik obresti pogodbeno ali zakonsko obveznost, da obresti posreduje drugi osebi, in da je večina oseb – za katere država, v kateri je oseba, ki plačuje obresti, rezidentka, šteje, da so „upravičeni lastniki“ obresti – rezidentk drugih držav članic ali drugih držav, s katerimi ima Kraljevina Danska sklenjene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tako da po danski davčni zakonodaji ne bi obstajala podlaga za odtegljaj davka pri viru, če bi bile te osebe posojilojemalke in bi obresti prejemale neposredno?

(f)

Kakšen pomen za presojo tega, ali se mora prejemnik obresti za namene Direktive šteti za „upravičenega lastnika“, ima to, da predložitveno sodišče na podlagi presoje dejstev v zadevi ugotovi, da prejemnik – ki ni imel pogodbenih ali zakonskih obveznosti, da prejete obresti posreduje drugi osebi – ni imel „popolne“ pravice da „uporabe in uživanja“ obresti, kot je to navedeno v komentarjih vzorčne davčne konvencije iz leta 1977?

2.

(a)

Ali je pogoj za to, da se država članica lahko sklicuje na člen 5(1) Direktive [2003/49] o uporabi nacionalnih določb za preprečevanje goljufij ali zlorab ali na člen 5(2) Direktive, ta, da je treba sprejeti posebne nacionalne določbe za prenos člena 5 te direktive v nacionalni pravni red ali da mora nacionalno pravo vsebovati splošne določbe ali navedla v zvezi goljufijami, zlorabami in izogibanji plačil davkov, ki se jih lahko razlaga skladno s členom 5?

(b)

Je treba na drugo vprašanje, točka (a), odgovoriti pritrdilno, ali se lahko šteje, da je člen 2(2)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa, da omejena davčna obveznost za plačilo

davka od obresti ne zajema ,obresti, ki so davka oprošene [...] na podlagi Direktive 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic', posebna določba v smislu člena 5 Direktive?

3.

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo po zgledu vzorčne davčne konvencije OECD sklenili državi članici, v skladu s katero je obdavčitev obresti odvisna od tega, ali se prejemnika obresti šteje za upravičenega lastnika obresti, določba za preprečevanje goljufij na podlagi sporazuma v smislu člena 5 Direktive?

4.

Ali gre za zlorabo v smislu Direktive 2003/49/ES, če se v državi članici, katere rezident je plačnik obresti, davek od obresti odbije, medtem ko v državi članici, katere rezident je prejemnik obresti, obresti niso obdavčene?

5.

Ali mora država članica, ki ne želi priznati, da je družba v drugi državi članici upravičeni lastnik obresti, in trdi, da je družba v drugi državi članici t. i. umetna obvodna družba, na podlagi Direktive 2003/49/ES ali člena 10 ES navesti, koga v tem primeru šteje za upravičenega lastnika?

6.

Če se za družbo rezidentko države članice (matična družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za matično družbo te družbe šteje, da ima omejeno davčno obveznost glede teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES izključuje zakonodajo, po kateri zadnjenavedena država članica od družbe, ki mora davek odtegniti pri viru (hčerinska družba), zahteva plačilo zamudnih obresti v primeru zamujenega plačila terjatve iz naslova davčnega odtegljaja po višji obrestni meri, kot je zamudna obrestna mera, ki jo ta država uporablja pri terjatvah za plačilo davka na dohodek pravnih oseb (vključno s prihodki od obresti) nasproti družbam rezidentkam iste države članice?

7.

Če se za družbo rezidentko države članice (matična družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za matično družbo te družbe šteje, da je davčni zavezanec z omejeno davčno obveznostjo glede plačila davka od teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (ali členom 56 ES), posebej ali skupaj, izključuje zakonodajo, na podlagi katere:

—

zadnjenavedena država članica od osebe, ki plača obresti, zahteva, da od obresti odtegne davek pri viru, in na podlagi katere se vzpostavlja odgovornost te osebe nasproti oblastem za neodtegnjeni davek pri viru, čeprav obveznost odtegnitve davka pri viru ne obstaja, če je prejemnik obresti rezident zadnjenavedene države članice?

—

matična družba v zadnjenavedeni državi članici v prvih dveh davčnih letih ne bi imela obveznosti

plačila akontacij davka od dohodka pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih, ampak bi zažele plačevati davek od dohodka pravnih oseb bistveno kasneje, kot nastane davčna obveznost za plačilo davka, ki se odtegne pri viru?

Sodišče je naprošeno, naj svoj odgovor na šesto vprašanje vključi v odgovor na to vprašanje.“

2) Zadeva C-118/16, X Denmark

46

Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je skupina X svetovna skupina podjetij, katere del je tožena stranka iz postopka v glavni stvari. Leta 2005 je to skupino kupil sklad investicijskega kapitala, tožena stranka iz postopka v glavni stvari pa je bila ustanovljena istega leta.

47

Ta sklad je neposredni delničar krovne družbe skupine, in sicer družbe X SCA, SICAR s sedežem v Luksemburgu, ta zadnjenavedena družba pa je bila uporabljena kot komanditna delniška družba (SCA) in je imela status družbe za tvegane kapitalske investicije (SICAR).

48

Danski davčni organ je menil, da je bila družba X SCA, SICAR z vidika danskega prava pregleden subjekt, tako da ni bila ločen davkoplačevalec v smislu danskega prava.

49

V predložitveni odločbi je navedeno, da je portfelj družbe X SCA, SICAR obsegal 100 % udeležbo v kapitalu družbe X Sweden Holding AB s sedežem na Švedskem in posojilo, odobreno tej družbi. Poleg te udeležbe in tega posojila družba X SCA, SICAR ni opravljala nobene dejavnosti.

50

Edina dejavnost družbe X Sweden Holding je, da je holdinška družba družbe X Sweden s sedežem na Švedskem, ki je sama matična družba družbe X Denmark, ki je tožena stranka iz postopka v glavni stvari. Družba X Sweden Holding je 27. decembra 2006 pri svoji matični družbi X SCA, SICAR vzela posojilo, omenjeno v prejšnji točki, v znesku 498.500.000 EUR. Družba X Sweden Holding je pri izračunu svojega obdavčljivega dohodka odbila obresti, ki jih je plačala družbi X, SCA, SICAR.

51

Družba X Sweden je v 97,5%odstotni lasti družbe X Sweden Holding, vodstvo skupine X pa ima v njej 2,5%odstotni delež. V obdobju iz postopka v glavni stvari je imela družba X Sweden enako upravo kot družba X Sweden Holding in ni imela delnic drugih družb, temveč le delnice družbe X Denmark.

52

Predložitveno sodišče navaja, da je v začetku leta 2007 družba X Sweden prevzela dejavnost druge družbe, in sicer družbe X AB s sedežem na Švedskem, ki obsega registracijo proizvodov pri organih in različne administrativne naloge glede kliničnih preskusov. Družba X Sweden je tako zaposlila dvanaest oseb in vzela v najem del poslovnih prostorov na sedežu družbe X AB, v katerih je osebje, na katerega se je nanašal prevzem, delalo naprej.

53

V predložitveni odločbi je navedeno, da iz letnih poročil za leta od 2007 do 2009 izhaja, da je imela družba X Sweden dve postavki za prihodke, in sicer postavki „obresti in postavke s podobnim rezultatom“ in „drugi dohodki.“ Družba X Sweden ni prejela drugih dohodkov v obliki obresti, kot so bile obresti, ki jih je prejela od družbe X Danmark zaradi izpolnitve posojila v višini 501 milijon EUR, ki je bil, tako kot tisti iz točke 50 te sodbe, vzet 27. decembra 2006. V letih 2007, 2008 in 2009 so obresti predstavljale 98,1 %, 97,8 %, oziroma 98 % celotnega dohodka družbe X Sweden, pri čemer so drugi dohodki predstavljali 1,9 %, 2,2 % oziroma 2 %. Za ta leta so bile obresti, knjižene iz naslova posojila, danega družbi X Danmark, upoštevane pri izračunu obdavčljivega dohodka družbe X Sweden. Družba X Sweden je v teh letih – v skladu s posebnimi pravili, ki se uporabljajo na Švedskem za davčno uravnoteženje rezultatov skupine, kot so predvidena v poglavju 35 zakona o davku od dohodkov – izvedla prenose na svojo matično družbo X Sweden Holding v višini 60.468.000 EUR, 75.621.000 EUR in 60.353.294 EUR. Ta transfer znotraj skupine je družbi X Sweden po eni strani dal pravico do odbitka, prenesena sredstva pa so bila po drugi strani obdavčena pri družbi X Sweden Holding.

54

Družba X Denmark pa je v izračunu svojega obdavčljivega dohodka odbila obresti, ki jih je družbi X Sweden plačala na podlagi posojila v višini 501 milijon EUR, ki ga je od te družbe vzela 27. decembra 2006. Ker je menila, da je bila družba X Sweden njihova upravičena lastnica, od teh obresti ni odtegnila davka pri viru.

55

SKAT je v svoji odločbi z dne 13. decembra 2010 menil, da družbe X Sweden, X Sweden Holding in X SCA, SICAR niso bile upravičene lastnice obresti v smislu Direktive 2003/49, davčne konvencije med Luksemburgom in Dansko ter davčne konvencije med nordijskimi državami ter da so bili upravičeni lastniki obresti lastniki družbe X SCA, SICAR. Po navedbah ministrstva za davke je družba X SCA, SICAR ustanovljena v obliki družbe, ki ni na seznamu družb iz člena 3(a)(i) Direktive 2003/49, ki spadajo na področje uporabe te direktive in poleg tega ne izpolnjuje pogoja iz člena 3(a)(iii) te direktive, v skladu s katerim družba ne sme biti deležna oprostitve. Ta družba naj bi bila namreč oproščena davka od dohodkov v obliki obresti, dobičkov in dividend. V vsakem primeru naj družba X SCA, SICAR ne bi mogla biti upravičeni lastnik obresti, ker je z vidika danskega prava pregledna. V tem okviru je ministrstvo za davke ocenilo, da družba X Danmark ni predložila dokumentov, ki bi dokazovali, da je večina investorjev v sklade investicijskega kapitala, ki imajo v lasti družbo X SCA, SICAR, davčnih rezidentov v drugih državah Evropske unije ali v državah, s katerimi je Kraljevina Danska sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Zato je SKAT ocenil, da bi družba X Danmark morala odtegniti davek pri viru od obresti, plačanih družbi X Sweden.

56

Odločbo SKAT z dne 13. decembra 2010 je X Danmark izpodbijala pred danskimi sodišči.

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

„1.

(a)

Ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati tako, da pomeni, da je družba, ki je rezidentka v državi članici v smislu člena 3 te direktive, še v okoliščinah, kakršne so v tej zadevi, prejme obresti od hčerinske družbe v drugi državi članici, ‚upravičeni lastnik‘ teh obresti v smislu te direktive?

(b)

Ali je treba pojem ‚upravičeni lastnik‘ v členu 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati enako kot isti pojem v členu 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977?

(c)

Še je treba na prvo vprašanje, točka (b), odgovoriti pritrdilno, ali je treba pojem v tem primeru razlagati zgolj ob upoštevanju komentarja k členu 11 vzorčne davčne konvencije iz leta 1977 (točka 8) ali je možno pri razlagi uporabiti tudi kasnejše komentarje, vključno z dopolnitvami iz leta 2003, ki se nanašajo na ‚obvodne družbe‘ (točka 8.1, zdaj točka 10.1), in dopolnitvami iz leta 2014 v zvezi s ‚pogodbenimi ali zakonskimi obveznostmi‘ (točka 10.2)?

(d)

Še je treba pri razlagi upoštevati tudi komentarje iz leta 2003, ali je v tem primeru pogoj za to, da se za družbo šteje, da ni ‚upravičeni lastnik‘ v smislu Direktive 2003/49/ES, ta, da je dejansko prihajalo do preusmerjanja sredstev na osebe, ki jih država, v kateri je plačnik obresti rezident, šteje za ‚upravičene lastnike‘ zadevnih obresti in – še je to tako – ali je potem nadaljnji pogoj ta, da se dejanski prenos izvrši v obdobju, ki je časovno blizu obdobju plačila obresti in/ali da se izvrši kot plačilo obresti?

(e)

Kakšen pomen ima v zvezi s tem to, da se za posojilo uporabi lastniški kapital; da se zadevne obresti prištejejo h glavnici (kapitalizirane obresti); da je prejemnik obresti kasneje v skladu z veljavnimi pravili zadevne države opravil prenos znotraj skupine na svojo matično družbo, rezidentko iste države, z namenom prilagoditve dobička za davčne namene; da se zadevne obresti kasneje v družbi posojilodajalki spremenijo v lastniški kapital; da je imel prejemnik obresti pogodbeno ali zakonsko obveznost, da obresti posreduje drugi osebi, in da je večina oseb – za katere država, v kateri je oseba, ki plačuje obresti, rezidentka, šteje, da so ‚upravičeni lastniki‘ obresti – rezidentk drugih držav članic ali drugih držav, s katerimi ima Kraljevina Danska sklenjene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tako da po danski davčni zakonodaji ne bi obstajala podlaga za odtegljaj davka pri viru, če bi bile te osebe posojilodajalke in bi obresti prejemale neposredno?

(f)

Kakšen pomen za presojo tega, ali se mora prejemnik obresti za namene Direktive šteti za ‚upravičenega lastnika‘, ima to, da predložitveno sodišče na podlagi presoje dejstev v zadevi ugotovi, da prejemnik – ki ni imel pogodbene ali zakonske obveznosti, da prejete obresti posreduje drugi osebi – ni imel ‚popolne‘ pravice ‚uporabe in uživanja‘ obresti, kot je to navedeno v komentarjih iz leta 2014 k vzorčni davčni konvenciji iz leta 1977?

2.

(a)

Ali je pogoj za to, da se država članica lahko sklicuje na člen 5(1) Direktive o uporabi nacionalnih določb za preprečevanje goljufij ali zlorab ali na člen 5(2) Direktive, ta, da je zadevna država članica sprejela posebne nacionalne določbe za prenos člena 5 te direktive ali da mora nacionalno pravo vsebovati splošne določbe ali navedena v zvezi goljufijami, zlorabami in izogibanji plačil davkov, ki se jih lahko razlaga skladno s členom 5?

(b)

Je treba na drugo vprašanje odgovoriti pritrdilno, ali se lahko šteje, da je člen 2(2)(d) danskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa, da omejena davčna obveznost za plačilo davka od obresti ne zajema ‚obresti, ki so davka oproščene [...] na podlagi Direktive 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic‘, posebna domača določba v smislu člena 5 Direktive?

3.

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo po zgledu vzorčne davčne konvencije OECD sklenili državi članici, v skladu s katero je obdavčitev obresti odvisna od tega, ali se prejemnika obresti šteje za upravičenega lastnika obresti, določba za preprečevanje zlorab na podlagi sporazuma v smislu člena 5 Direktive?

4.

Ali je zloraba itd. na podlagi Direktive 2003/49/ES podana, če država članica, katere rezident je plačnik obresti, dopušča davčni odbitek obresti, medtem ko obresti v državi članici, v kateri je rezident prejemnik obresti, niso obdavčene?

5.

(a)

Ali je družba, ki je rezidentka v Luxembourg in je ustanovljena ter registrirana v skladu z luksemburškim pravom družb kot ‚société en commandite par actions‘ (SCA) in opredeljena tudi kot ‚société d’investissement en capital à risque‘ (SICAR), na podlagi luksemburškega zakona z dne 15. junija 2004 o družbah za investicije v tvegani kapital (SICAR) zajeta z Direktivo 2003/49/ES?

(b)

Je odgovor na peto vprašanje pritrdilen: ali je lahko luksemburška ‚SCA/SICAR‘, upravičeni lastnik obresti v smislu Direktive 2003/49/ES, čeprav država članica, katere rezidentka je družba, ki plačuje obresti, za zadevno družbo šteje, da je davčno pregleden subjekt po njenem nacionalnem pravu?

(c)

Je odgovor na prvo vprašanje nikalen, tako da se za družbo, ki je prejela obresti, šteje, da ni ‚upravičeni lastnik‘ zadevnih obresti: ali se lahko v okoliščinah kot so v tem primeru, SCA/SICAR šteje za ‚upravičenega lastnika‘ zadevnih obresti za namene direktive?

6.

Ali mora država članica, ki ne želi priznati, da je družba v drugi državi članici upravičeni lastnik obresti, in trdi, da je družba v drugi državi članici t. i. umetna obvodna družba, na podlagi Direktive 2003/49/ES ali člena 10 ES navesti, koga v tem primeru šteje za upravičenega lastnika?

7.

Je se za družbo rezidentko države članice (materna družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za materno družbo te zadnjenavedene družbe šteje, da ima omejeno davčno obveznost glede teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje zakonodaji, po kateri zadnjenavedena država članica od družbe, ki mora davek odtegniti pri viru (hčerinska družba), zahteva plačilo zamudnih obresti v primeru zamujenega plačila terjatve iz naslova davčnega odtegljaja po višji obrestni meri, kot je zamudna obrestna mera, ki jo ta država uporablja pri terjativah za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb (vključno s prihodki od obresti) nasproti družbam, rezidentkam iste države članice?

8.

Je se za družbo rezidentko države članice (materna družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za materno družbo te zadnjenavedene družbe šteje, da je davčni zavezanec z omejeno davčno obveznostjo glede plačila davka od teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (ali členom 56 ES), posebej ali skupaj, nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere:

—

zadnjenavedena država članica od osebe, ki plača obresti, zahteva, da od obresti odtegne davek pri viru, in na podlagi katere se vzpostavlja odgovornost te osebe nasproti oblastem za neodtegnjeni davek pri viru, čeprav taka obveznost odtegnitve davka pri viru ne obstaja, je prejemnik obresti rezident zadnjenavedene države članice?

—

materna družba v zadnjenavedeni državi članici v prvih dveh davčnih letih ne bi imela obveznosti plačila akontacij davka od dohodkov pravnih oseb, ampak bi začela plačevati davek od dohodkov pravnih oseb bistveno kasneje, kot nastane davčna obveznost za plačilo davka, ki se odtegne pri viru?

Sodišče je naprošeno, naj svoj odgovor na sedmo vprašanje vključi v odgovor na osmo vprašanje.“

3) Zadeva C-119/16, C Danmark I

58

Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, ima družba C USA s sedežem v Združenih državah v lasti družbo C Cayman Islands s sedežem na Kajmanskih otokih, ki je bila do konca leta 2004 v lasti C Danmark II s sedežem na Danskem, ki je končna mati družba skupine družb. Konec tega leta 2004 je skupina opravila prestrukturiranje, v okviru katerega so bile dve švedski družbi C Sverige I in C Sverige II ter danska družba C Danmark I vstavljene med družbi C Cayman Islands in C Danmark II. Družba C Danmark I je s 1. januarjem 2005 postala končna mati družba danskega dela ameriške skupine, katere končna mati družba je družba C USA.

59

Razloge za prestrukturiranje evropskega dela skupine je družba C Danmark I opisala v zabeležki, naslovljeni 2004 European Restructuring Process (evropski proces prestrukturiranja leta 2004) v kateri je med drugim navedeno:

„Skupina je leta 2004 [...] ponovno preučila svojo organizacijsko strukturo in se je odločila, da v svojo evropsko strukturo vstavi dodatne holdinške družbe in vzvod. Dodatne holdinške družbe družbi omogočajo, da lažje dostopa do kapitala v Evropi in da učinkoviteje prenese kapital v okviru družin družb skupine. Poleg tega računovodski izkazi novih holdinških družb odražajo nepristranske tržne valorizacije za evropsko skupino, kar bi lahko v prihodnosti družbi pomagalo pridobiti financiranje tretjih. Nazadnje, kar je morda najpomembnejše, uvedba vzvoda v strukturi omogoča minimizacijo poslovnih tveganj podjetja z zmanjšanjem zneska lastnega kapitala v poslovnih transakcijah.

Glede na ugoden sedanji režim za holdinške družbe, ki poslujejo na Švedskem, se je skupina [...] odločila, da v tej državi ustanovi nove evropske holdinške družbe, da bo deležna tega režima.“

60

Ministrstvo za davke je ocenilo, da so bili razlogi za vstavev dveh švedskih družb nad danski del skupine davčne narave. SKAT je 30. oktobra 2009 sprejel odločbo, v kateri je zavzel stališče, da družb C Sverige II ali C Sverige I v smislu Direktive 2003/49 in davčne konvencije med nordijskimi državami ni mogoče šteti za upravičeni lastnici obresti, ki jih je plačala družba C Danmark I.

61

Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je s sklepom z dne 25. maja 2011 potrdila odločbo SKAT z ugotovitvijo, da sta bili švedski družbi le obvod. V tem sklepu je med drugim navedeno:

„Do prestrukturiranja, izvedenega konec leta 2004/začetek leta 2005, je bila končna družba v danskem delu skupine [C Danmark II] neposredno v lasti [C Cayman Islands].

Uinek prestrukturiranja je bil ta, da so bile med [C Cayman Islands] in [C Danmark II] vstavljene tri na novo ustanovljene družbe, družba [C Cayman Islands] je nato imela švedsko holdinško družbo, ki je sama imela v lasti drugo švedsko družbo, ki je imela v lasti družbo [C Danmark I], ki je postala končna mati družba v danskem delu skupine. Struktura skupine je bila vzpostavljena zlasti z vrsto prodaj družb znotraj skupine, pri katerih je dve posojili, in sicer 75 milijonov EUR in 825 milijonov EUR, družba [C Cayman Islands] dala družbi [C Sverige I], dve posojili za 75

milijonov EUR in 825 milijonov EUR pa je družba [C Sverige II] dala družbi [C Danmark I].

Med družbama [C Cayman Islands] in [C Sverige I] je bila dogovorjena zadolžnica v višini 75 milijonov EUR, katere pogoji so bili popolnoma enaki tistim, ki izhajajo iz zadolžnice v višini 75 milijonov, ki je bila dogovorjena med družbama [C Sverige II] in [C Danmark I]. To velja tudi za zadolžnice v višini 825 milijonov EUR [...]. Prek izvedenega prestrukturiranja in upniško-dolžniškega razmerja, ki je bilo v tem okviru vzpostavljeno s transakcijami med strankami, ki imajo skupne interese, je družba [C Sverige II] z uporabo švedskih pravil o prenosih sredstev znotraj skupine na družbo [C Sverige I] prenesla obresti, ki jih je prejela od družbe [C Danmark I], medtem ko je [C Sverige I] sredstva prenakazala na družbo [C Cayman Islands] kot stroške obresti.

Ker na Švedskem ni bilo nobene obdavčitve neto obdavčljivih dohodkov na podlagi švedskih davčnih pravil, ki so tedaj veljala, je bilo plačilo obresti, ki ga je morala izvesti družba [C Danmark I], v celoti preneseno na družbo [C Cayman Islands] prek švedskih podjetij.

Nobena od družb, ki so bile ustanovljene ob prestrukturiranju, ni opravljala drugih dejavnosti, kot so dejavnosti holdinga, zaradi česar so bili njihovi predvidljivi dohodki le tisti, ki so po naravi povezani z dejavnostjo holdinga. Ob vzpostavitvi upniško-dolžniških razmerij, povezanih s prestrukturiranjem, je to torej moralo nujno predpostavljati, da te družbe dolžnice lahko izpolnijo svoje s tem povezane obveznosti, te družbe prejmejo sredstva od drugih družb skupine. Že od začetka bi morale iti za predhodni pogoj.

Družba [C Sverige II] se torej šteje za obvodno družbo, ki ima tako malo pravic nad prejetimi zneski, da se za to družbo ne more šteti, da je upravičeni lastnik obresti, prejetih od družbe [C Danmark I], niti na podlagi [davčne konvencije med nordijskimi državami] niti na podlagi Direktive 2003/49. V zvezi s tem ni pomembno, da so imeli transferji med švedskimi družbami obliko prenosov sredstev znotraj skupine, in ne plačila obresti.“

62

Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari C Danmark I meni, da sta bili družbi C Sverige II in C Sverige I na Švedskem ustanovljeni v zvezi s prestrukturiranjem skupine v Evropi, razlog zanj pa so bili splošni in poslovni preudarki. Po mnenju tožeče stranke iz postopka v glavni stvari je C Sverige II „upravičeni lastnik“ obresti, ki so ji bile plačane, v smislu Direktive 2003/49.

63

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

„1.

(a)

Ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati tako, da pomeni, da je družba, ki je rezidentka v državi članici v smislu člena 3 te direktive, še v okoliščinah, kakršne so v tej zadevi, prejme obresti od hčerinske družbe v drugi državi članici, „upravičeni lastnik“ teh obresti v smislu te direktive?

(b)

Ali je treba pojem ‚upravičeni lastnik‘ v členu 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) te direktive razlagati enako kot isti pojem v členu 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977?

(c)

Je treba na prvo vprašanje, točka (b), odgovoriti pritrdilno, ali je treba pojem v tem primeru razlagati zgolj ob upoštevanju komentarja k členu 11 vzorčne davčne konvencije iz leta 1977 (točka 8) ali je možno pri razlagi uporabiti tudi kasnejše komentarje, vključno z dopolnitvami iz leta 2003, ki se nanašajo na ‚obvodne družbe‘ (točka 8.1, zdaj točka 10.1), in dopolnitvami iz leta 2014 v zvezi s ‚pogodbenimi ali zakonskimi obveznostmi‘ (točka 10.2)?

(d)

Je treba pri razlagi upoštevati tudi komentarje iz leta 2003, ali je v tem primeru pogoj za to, da se za družbo šteje, da ni ‚upravičeni lastnik‘ v smislu Direktive 2003/49/ES, ta, da je dejansko prihajalo do preusmerjanja sredstev na osebe, ki jih država, v kateri je plačnik obresti rezident, šteje za ‚upravičene lastnike‘ zadevnih obresti in – Je to tako – ali je potem nadaljnji pogoj ta, da se dejanski prenos izvrši v obdobju, ki je časovno blizu obdobju plačila obresti in/ali da se izvrši kot plačilo obresti?

(e)

Kakšen pomen ima v zvezi s tem to, da se za posojilo uporabi lastniški kapital; da se zadevne obresti prištejejo h glavnici (kapitalizirane obresti); da je prejemnik obresti kasneje v skladu z veljavnimi pravili zadevne države opravil prenos znotraj skupine na svojo matično družbo, rezidentko iste države, z namenom prilagoditve dobička za davčne namene; da se zadevne obresti kasneje v družbi posojilodajalki spremenijo v lastniški kapital; Je imel prejemnik obresti pogodbeno ali zakonsko obveznost, da obresti posreduje drugi osebi, in da je večina oseb – za katere država, v kateri je oseba, ki plačuje obresti, rezidentka, šteje, da so ‚upravičeni lastniki‘ obresti – rezidentk drugih držav članic ali drugih držav, s katerimi ima Danska sklenjene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tako da po danski davčni zakonodaji ne bi obstajala podlaga za odtegljaj davka pri viru, Je bi bile te osebe posojilodajalke in bi obresti prejemale neposredno?

(f)

Kakšen pomen za presojo tega, ali se mora prejemnik obresti za namene Direktive šteti za ‚upravičenega lastnika‘, ima to, da predložitveno sodišče na podlagi presoje dejstev v zadevi ugotovi, da prejemnik – ki ni imel pogodbene ali zakonske obveznosti, da prejete obresti posreduje drugi osebi – ni imel ‚popolne‘ pravice ‚uporabe in uživanja‘ obresti, kot je to navedeno v komentarjih iz leta 2014 k vzorčni davčni konvenciji iz leta 1977?

2.

(a)

Ali je pogoj za to, da se država članica lahko sklicuje na člen 5(1) Direktive o uporabi nacionalnih določb za preprečevanje goljufij ali zlorab ali na člen 5(2) Direktive, ta, da je zadevna država članica sprejela posebne nacionalne določbe za prenos člena 5 te direktive ali da mora nacionalno pravo vsebovati splošne določbe ali navedla v zvezi goljufijami, zlorabami in izogibanji plačil davkov, ki se jih lahko razlaga skladno s členom 5?

(b)

Je treba na drugo vprašanje odgovoriti pritrdilno, ali se lahko šteje, da je člen 2(2)(d) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa, da omejena davčna obveznost za plačilo davka od obresti ne zajema obresti, ki so davka oproščene [...] na podlagi Direktive 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, posebna določba določba v smislu člena 5 Direktive?

3.

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo po zgledu vzorčne davčne konvencije OECD sklenili državi članici, v skladu s katero je obdavčitev obresti odvisna od tega, ali se prejemnika obresti šteje za upravičenega lastnika obresti, določba za preprečevanje zlorab na podlagi sporazuma v smislu člena 5 Direktive?

4.

Ali mora država članica, ki ne želi priznati, da je družba v drugi državi članici upravičeni lastnik obresti, in trdi, da je družba v drugi državi članici t. i. umetna obvodna družba, na podlagi Direktive 2003/49/ES ali člena 10 ES navesti, koga v tem primeru šteje za upravičenega lastnika?

5.

Je se za družbo rezidentko države članice (matična družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za matično družbo te zadnjenavedene družbe šteje, da ima omejeno davčno obveznost glede teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje zakonodaji, po kateri zadnjenavedena država članica od družbe, ki mora davek odtegniti pri viru (hčerinska družba), zahteva plačilo zamudnih obresti v primeru zamujenega plačila terjatve iz naslova davčnega odtegljaja po višji obrestni meri, kot je zamudna obrestna mera, ki jo ta država uporablja pri terjativah za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb (vključno s prihodki od obresti) nasproti družbam rezidentkam iste države članice?

6.

Je se za družbo rezidentko države članice (matična družba) dejansko šteje, da na podlagi Direktive 2003/49/ES ni oproščena plačila davka pri viru od obresti, ki jih je prejela od družbe, ki je rezidentka druge države članice (hčerinska družba), in se za matično družbo te zadnjenavedene družbe šteje, da je davčni zavezanec z omejeno davčno obveznostjo glede plačila davka od teh obresti v tej državi članici, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES (ali členom 56 ES), posebej ali skupaj, nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere:

—

zadnjenavedena država članica od osebe, ki plača obresti, zahteva, da od obresti odtegne davek pri viru, in na podlagi katere se vzpostavlja odgovornost te osebe nasproti oblastem za neodtegnjeni davek pri viru, čeprav taka obveznost odtegnitve davka pri viru ne obstaja, če je prejemnik obresti rezident zadnjenavedene države članice?

—

matična družba v zadnjenavedeni državi članici v prvih dveh davčnih letih ne bi imela obveznosti plačila akontacij davka od dohodkov pravnih oseb, ampak bi začela plačevati davek od dohodkov

pravnih oseb bistveno kasneje, kot nastane davčna obveznost za plačilo davka, ki se odtegne pri viru?

Sodišče je naprošeno, naj odgovor na peto vprašanje vključi v odgovor na šesto vprašanje.

4) Zadeva C-299/16, Z Denmark

64

Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je Z Denmark dansko industrijsko podjetje.

65

Sklad investicijskega kapitala A Fund je avgusta 2005 pridobil okoli 66 % delnic razreda A te družbe (ki predstavljajo približno 64 % glasovalnih pravic) od njihovih prejšnjih lastnikov, in sicer sklada investicijskega kapitala B in danske finančne ustanove C, medtem ko je družba D ohranila preostali del delnic razreda A. Poleg tega je bilo nekaj vodilnih zaposlenih družbe Z Denmark lastnikov delnic razreda B.

66

Sklad A Fund sestavlja pet skladov, od katerih so bili štirje ustanovljeni v obliki komanditne družbe (Limited partnership) na Jerseyju, torej v finančno pregledni obliki z vidika danskega davčnega prava. Zadnji sklad A Fund (No. 5) Limited, Jersey, ima obliko davčno neprosojne družbe in ima v lasti okoli 0,5 % sklada A Fund. Glede na informacije, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, so investitorji v prve štiri sklade davčni rezidenti v velikem številu držav, ki so ali niso del Unije.

67

V okviru prevzema iz točke 65 te sodbe je sklad A Fund 27. septembra 2005 družbi Z Denmark dal posojilo v znesku 146.010.341 DKK (približno 19,6 milijonov EUR). Obresti na to posojilo so znašale 9 % na leto.

68

Sklad A Fund je 28. aprila 2006 svojo celotno terjatev do Z Denmark v skupnem znesku 146.010.341 DKK (približno 19,6 milijonov EUR) prenesel na družbo Z Luxembourg, ki je družba, ki jo je ta sam ustanovil istega dne v Luxembourg.

69

Transakcija prenosa je bila dopolnjena tako, da je sklad A Fund družbi Z Luxembourg dal posojilo, ki je ravno tako znašalo 146.010.341 DKK (približno 19,6 milijonov EUR). Obresti na posojilo so znašale 9,875 % in so morale biti knjižene konec leta.

70

Sklad A Fund je 21. junija 2006 svoje delnice Z Denmark prenesel na družbo Z Luxembourg.

71

Glede na računovodske izkaze družbe Z Luxemborug za leto 2007 (računovodski izkazi za leto 2006 izkazujejo primerljive postavke) ta družba ni imela nobene druge dejavnosti, kot je imetništvo delnic družbe Z Denmark. Ti računovodski izkazi tudi kažejo, da je rezultat družbe Z Luxembourg, ki je bil v letu 2006 negativen v višini 23.588 EUR, leta 2007 postal pozitiven v višini 15.587 EUR.

Iz teh računovodskih izkazov prav tako izhaja, da so prihodki od obresti v teh letih znašali 1.497.208 EUR oziroma 1.192.881 EUR, medtem ko so stroški za obresti znašali 1.473.675 EUR oziroma 1.195.124 EUR. Iz postavke „Davek od dobička“ (Tax on profit) je za leto 2006 razviden znesek 3.733 EUR, za leto 2007 pa znesek ni.

72

Družba Z Denmark je 1. novembra 2007 vrnila posojilo, ki ji ga je dal sklad A Fund, pri čemer so do tega dneva natekle obresti znašale 21.241.619 DKK (približno 2,85 milijonov EUR). Družba Z Luxembourg je istega dne sklada A Fund plačala svoj dolg, ki obsega glavnico in obresti.

73

SKAT v svoji odločbi z dne 10. decembra 2010 družbi Z Luxembourg ni priznal statusa upravičenega lastnika obresti, ki ji jih je plačala družba Z Denmark, v smislu Direktive 2003/49 in davčne konvencije med Luksemburgom in Dansko.

74

Nacionalna davčna komisija je z odločbo z dne 31. januarja 2012 potrdila odločbo SKAT. V odločbi so ti odlomki:

„[Družba Z Luxembourg] se tu ne šteje za „upravičenega lastnika“ [beneficial owner] niti glede na [davčno konvencijo med Luksemburgom in Dansko] niti glede na Direktivo [2003/49].

V zvezi s tem je treba upoštevati shemo, ki je bila dejansko vzpostavljena med strankami z enakimi skupnimi interesi in prek katere je družba [Z Luxembourg] obresti, prejete od družbe Z Denmark, prenesla na sklad investicijskega kapitala, ki jih je prenakazal svojim investitorjem.

S prenosom terjatve sklada investicijskega kapitala do družbe [Z Denmark] na družbo [Z Luxembourg] in istočasno pridobitvijo delnic družbe [Z Denmark] s strani te družbe prek posojila, ki ji ga je sklad dal za znesek, ki je skoraj enak znesku terjatve do družbe in pod skoraj enakimi pogoji, je morala biti obdavčitev družbe [Z Luxembourg] od obresti, ki jih je plačala danska družba, nevtralizirana s plačilom obresti s strani družbe sklada, tako da vse transakcije ne smejo ustvariti neto obdavčljivega dohodka, od katerega bi bila družba obdavčena. Luksemburška družba se torej šteje za obvodno družbo, ki ni imela dejanske pravice ali možnosti sprejemanja odločitev glede razpolaganja z nakazanimi zneski.

Oprostitev danskega pri viru odtegnjenega davka, kot je določena v [davčni konvenciji med Luksemburgom in Dansko] in/ali Direktivi [2003/49], se torej družbi [Z Luxembourg] zavrne.

Pojasnjeno je bilo, da so bile obresti, ki jih je družba [Z Luxembourg] prenesla na sklad investicijskega kapitala, ki ga je treba šteti za preglednega, prenakazane investitorjem sklada. Zato se zastavlja vprašanje, ali se je treba davku na obresti morebiti odpovedati na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki velja za investitorje. Glede na to, kako je bila zadeva predstavljena, ni upravičeno obravnavati tega vprašanja in to zgolj zato, ker predloženi sezname niso zadostna dokumentacija za dokaz, da bi prišlo do dvojnega obdavčevanja.“

75

To odločbo nacionalne davčne komisije je družba Z Denmark izpodbijala pred danskimi sodišči.

76

Pred predložitvenim sodiščem družba Z Denmark zlasti navaja, da je pojem „upravičeni lastnik“ v smislu Direktive 2003/49 pojem prava Unije, ki mora imeti lastno razlago, in ne razlage glede na vzorčno davčno konvencijo OECD. V vsakem primeru naj bi bilo razlago mogoče opraviti le glede na vzorčno davčno konvencijo OECD za leto 1977 in z njo povezane komentarje. Dinamična razlaga naj bi bila v nasprotju z načelom pravne varnosti. Poleg tega družba Z Denmark izpodbija dejstvo, da je v obravnavanem primeru prišlo do zlorabe v smislu Direktive 2003/49.

77

Nazadnje, družba Z Denmark v tem primeru graja različno obravnavanje, ki je v nasprotju s členom 43 ES, zlasti nezmožnost družbe Z Luxembourg, da odbije obresti, plačane na posojilo, ki ga je sklenila s svojim delničarjem, da bi lahko dala posojilo družbi Z Denmark. Če bi bila namreč družba Z Luxembourg danska družba, bi lahko odbila te stroške in ne bi imela obdavčljivega prihodka od obresti.

78

Glede obdavčitve pri viru, družba Z Denmark navaja obstoj določenega števila temeljnih razlik glede na obdavčitev rezidenčnih družb. Prvič, davek pri viru zapade pred davkom od dohodkov pravnih oseb. Drugič, zamudne obresti za pri viru odtegnjeni davek so veliko višje kot v primeru davka od dohodkov pravnih oseb. Tretjič, posojilojemalec je tisti, ki mora odtegniti davek pri viru. Četrto, posojilojemalec mora ravno tako plačati davek pri viru.

79

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

„1.

(a)

Ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) navedene direktive razlagati tako, da je družba rezidentka države članice, zajeta v členu 3 Direktive, v okoliščinah, kot so v tej zadevi, in prejme obresti od hčerinske družbe v drugi državi članici, „upravičena lastnica“ navedenih obresti za namene Direktive?

(b)

Ali je treba pojem „upravičeni lastnik“ iz člena 1(1) Direktive 2003/49/ES v povezavi s členom 1(4) navedene direktive razlagati v skladu z ustreznim pojmom v členu 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1977?

(c)

Če je odgovor na prvo vprašanje, točka (b), pritrdilen, ali bi bilo treba pojem razlagati le glede na komentar k členu 11 vzorčne davčne konvencije iz leta 1977 (odstavek 8) oziroma ali je poznejše komentarje mogoče vključiti v razlago, vključno z dodatki iz leta 2003 v zvezi z „obvodnimi podjetji“ (odstavek 8.1, zdaj odstavek 10.1), in dodatki iz leta 2014 v zvezi s „pogodbenimi in zakonskimi obveznostmi“ (odstavek 10.2)?

(d)

Če je v razlago mogoče vključiti komentarje iz leta 2003, kaj to pomeni pri presoji, ali se lahko za družbo šteje, da ni „upravičena lastnica“ za namene Direktive 2003/49/ES, če se zadevne obresti vključijo na glavno poslovno enoto ter je imel prejemnik pogodbeno in zakonske obveznosti, da obresti prenese na drugo osebo, ter je država – če je oseba, ki je plačala obresti, rezidentka – večinoma oseb štela za „upravičene lastnike“ obresti in so rezidentke v drugih državah članicah ali državah, s katerimi je Kraljevina Danska sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tako da na podlagi nacionalnega prava ne bi bilo podlage za odtegnitev davka pri viru, če bi bile te osebe posojilodajalci in bi s tem neposredno prejele obresti?

(e)

Kaj za presoj vprašanja pomeni to, da je treba prejemnika obresti šteti za „upravičenega lastnika“ za namene Direktive, če predložitveno sodišče po presoji dejanskega stanja sklene, da prejemnik, ki ni imel pogodbenih in zakonskih obveznosti, da prejete obresti prenese na drugo osebo, ni imel „popolne“ pravice do „uporabe in uživanja“ obresti, kot je navedeno v komentarjih iz leta 2014 k vzorčni davčni konvenciji iz leta 1977?

2.

(a)

Ali sklicevanje države članice na člen 5(1) Direktive [2003/49] o uporabi nacionalnih določb za preprečevanje goljufij in zlorab oziroma člen 5(2) Direktive predpostavlja, da je zadevna država članica sprejela posebno nacionalno določbo za izvajanje člena 5 Direktive oziroma da nacionalno pravo vsebuje splošne določbe ali navedela o goljufijah, zlorabah in davčni utaji, ki jih je mogoče razlagati v skladu s členom 5?

(b)

Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je mogoče odstavek 2(2)(d) zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki določa, da omejena davčna obveznost za davek od dohodka od obresti ne vključuje „obresti, ki so oproščene davka [...] v skladu z Direktivo 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic“, šteti za posebno nacionalno določbo, kot je navedeno v členu 5 Direktive?

3.

Ali je določba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med dvema državama članicama in sestavljene v skladu z vzorčno davčno konvencijo OECD, na podlagi katere je obdavčitev obresti odvisna od tega, ali se prejemnik obresti šteje za upravičenega lastnika obresti, konvencionalna določba za preprečevanje zlorabe, zajeta v členu 5 Direktive?

4.

Ali je država članica, ki ne želi priznati, da je družba v drugi državi članici upravičena lastnica obresti, in trdi, da je družba v drugi državi članici tako imenovana umetna obvodna družba, v skladu z Direktivo 2003/49/ES ali členom 10 ES zavezana navesti, katera država članica se v navedenem primeru šteje, da je upravičena lastnica?

5.

Ali v primeru, da je plačnik obresti rezident v eni od držav članic, prejemnik obresti pa rezident v drugi državi članici, in da prva država članica šteje, da prejemnik obresti ni „upravičeni lastnik“

zadevnih obresti v skladu z Direktivo 2003/49/ES ter se zato šteje, da je omejeni davčni zavezanec za navedene obresti v navedeni državi članici, člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere prva država članica pri obdavčitvi prejemnika obresti nerezidenta ne upošteva izdatkov v obliki izdatkov za obresti, ki jih je imel prejemnik obresti v okoliščinah, kot so v tej zadevi, medtem ko se izdatki za obresti navadno odbijejo na podlagi zakonodaje navedene države in jih zato lahko prejemnik obresti rezident odbije od obdavčljivega dohodka?

6.

Če se družba rezidentka v državi članici (matična družba) dejansko šteje za oproščeno pri viru odtegnjenega davka na podlagi Direktive 2003/49/ES v zvezi z obrestmi, prejetimi od družbe rezidentke v drugi državi članici (hčerinska družba), in se matična družba druge države članice v navedeni državi članici šteje za omejeno davčno zvezanko za navedene obresti, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere druga država članica zahteva od družbe, odgovorne za odtegnitev davka pri viru (hčerinska družba), da pri zamujenem plačilu plača zamudne obresti po višji obrestni meri, kot je obrestna mera zamudnih obresti, ki jo država članica zaračuna od terjatev za davek od dobička pravnih oseb (vključno s prihodkom od obresti), vloženih zoper družbo rezidentko v tej državi članici?

7.

Ali člen 43 ES v primeru, da se dejansko šteje, da družba rezidentka v državi članici (matična družba) ni oproščena pri viru odtegnjenega davka na podlagi Direktive 2003/49/ES v zvezi z obrestmi, prejetimi od družbe rezidentke v drugi državi članici (hčerinska družba), in se matična družba iz druge države članice pri teh obrestih v tej državi članici šteje za omejeno davčno zvezanko, v povezavi s členom 48 ES (in podredno členom 56 ES), če se obravnava posamično ali v celoti, nasprotuje zakonodaji, na podlagi katere:

—

druga država članica zahteva, da plačnik obresti odtegne davek pri viru od obresti in ga obveže, da oblastem odgovarja za davek, ki ni bil odtegnjen pri viru, če ni nobene take obveznosti odtegniti davek pri viru, kadar je prejemnik obresti rezident v drugi državi članici;

—

matični družbi v drugi državi članici ne bi bilo treba plačati predplačila davka od dobička pravnih oseb v prvih dveh obračunskih letih, ampak bi ta davek začela plačevati mnogo pozneje, kot je datum zapadlosti za plačilo davka pri viru?

Sodišče je naprošeno, naj odgovor na šesto vprašanje vključi v svoj odgovor na to vprašanje.“

Postopek pred Sodiščem

80

Zaradi povezanosti štirih zadev v postopku v glavni stvari, ki se vse nanašajo na razlago Direktive 2003/49 in temeljnih svoboščin, določenih v Pogodbah, jih je treba za izdajo sodbe združiti.

81

Danska vlada je z dopisom z dne 2. marca 2017 v skladu s členom 16, tretji odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije predlagala, da o teh zadevah razsodi veliki senat Sodišča. Poleg tega je

glede na podobnosti med temi zadevami in zadevama C-116/16 in C-117/16, ki sta predmet današnje sodbe T Danmark in Y Denmark Aps (C-116/16 in C-117/16,) danska vlada tudi predlagala, naj Sodišče na podlagi člena 77 svojega poslovnika opravi skupno obravnavo za vse te zadeve. Sodišče je ugodilo predlogoma danske vlade.

Vprašanja za predhodno odločanje

82

Postavljena vprašanja nacionalnih sodišč se nanašajo na tri teme. Prva tema zadeva pojem „upravičeni lastnik“ v smislu Direktive 2003/49 ter obstoj pravne podlage, ki državi članici omogoča, da zaradi obstoja zlorabe pravice zavrne ugodnost oprostitve vsakršne obdavčitve, določene v členu 1(1) te direktive, družbi, ki je obresti plačala subjektu s sedežem v drugi državi članici. Če taka pravna podlaga obstaja, se druga tema, ki jo nanašajo vprašanja, nanaša na konstitutivne elemente morebitne zlorabe pravice in na dokazna pravila, povezana s tem. Nazadnje, tretja tema vprašanj, ki se ravno tako zastavljajo za primer obstoja možnosti države članice, da taki družbi zavrne ugodnosti iz Direktive 2003/49, se nanaša na razlago določb Pogodbe DEU glede svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, zato da se predložitvenima sodiščema omogoči preveritev, ali danska zakonodaja krši ti svoboščini.

Prva vprašanja, točke od (a) do (c), druga vprašanja, točki (a) in (b), ter tretja vprašanja v zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16

83

Na prvem mestu predložitveni sodišči s prvimi vprašanji, točke od (a) do (c), v zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16 sprašujeta, kako je treba razlagati pojem „upravičeni lastnik“ v smislu člena 1(1) in (4) Direktive 2003/49. Na drugem mestu predložitveni sodišči z drugimi vprašanji, točki (a) in (b), ter tretjimi vprašanji v zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16 v bistvu sprašujeta, ali boj proti goljufiji ali zlorabam, ki ga dopušča člen 5 Direktive 2003/49, predpostavlja obstoj nacionalne določbe ali določbe konvencije proti zlorabi v smislu odstavka 1 tega člena. Ti sodišči zlasti sprašujeta, ali se lahko nacionalna določba ali določba konvencije, ki vsebuje pojem „upravičeni lastnik“, šteje za pravno podlago, ki omogoča boj proti goljufiji ali zlorabi pravice.

Pojem „upravičeni lastnik obresti“

84

Najprej je treba poudariti, da pojem „upravičeni lastnik obresti“ iz člena 1(1) Direktive 2003/49 ne napotuje na različne definicije, ki jih ima ta pojem v nacionalnih pravnih redih.

85

V zvezi s tem je bilo presojeno, da iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49 izhaja, da je njen cilj odpraviti dvojno obdavčevanje v zvezi s plačili obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic ter zagotoviti, da se plačila obresti in licenčin obdavčijo samo enkrat v eni sami državi članici, pri čemer je najprimernejši način za zagotovitev enake davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij odprava vsakršnega obdavčevanja navedenih plačil v državi članici, v kateri nastanejo (sodba z dne 21. julija 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, točka 24).

86

Podrobnje uporabe Direktive 2003/49, kot je opredeljeno v njenem členu 1(1), se torej nanaša na oprostitve davka od plačil obresti in licenčin, ki nastanejo v državi članici njihovega izvora, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici (sodba z dne 21. julija 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, točka 25).

87

Sodišče je poleg tega poudarilo, da ker člen 2(a) te direktive obresti opredeljuje kot „dohodek iz vseh vrst terjatev“, lahko obresti, ki so dohodek od takih terjatev, prejme samo upravičeni lastnik (glej v tem smislu sodbo z dne 21. julija 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, točka 27).

88

Pojem „upravičeni lastnik obresti“ v smislu te direktive je zato treba razlagati, kot da označuje subjekt, ki dejansko koristi obresti, ki so mu plačane. Člen 1(4) te direktive potrjuje to sklicevanje na ekonomsko realnost z navedbo, da se družba iz države članice obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist, in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblaščen podpisnik za neko drugo osebo.

89

Iz točke 10 te sodbe je razvidno, da čeprav je v nekaj jezikovnih različicah člena 1(1) Direktive 2003/49, kot so tiste v bolgarskem, francoskem, latvijskem in romunskem jeziku, uporabljen izraz „upravičenec“, pa so v drugih različicah uporabljeni izrazi, kot je „dejanski upravičenec“ (različica v španskem, češkem, estonskem, angleškem, italijanskem, litvanskem, malteškem, portugalskem in finskem jeziku) ali „lastnik“, „tisti, ki ima pravico uporabe“ (različice v nemškem, danskem, grškem, hrvaškem, madžarskem, poljskem, slovaškem, slovenskem in švedskem jeziku) ali celo „tisti, ki ima zadnji pravico“ (različica v nizozemskem jeziku). Uporaba teh različnih izrazov kaže na to, da izraz „lastnik“ ne zajema formalno opredeljenega lastnika, ampak subjekt, ki ima ekonomsko korist od prejetih obresti in zato razpolaga z možnostjo, da prosto določi njihovo namembnost. V skladu s tem, kar je bilo navedeno v točki 86 te sodbe, je lahko le subjekt s sedežem v Uniji upravičeni lastnik obresti, za katerega lahko velja oprostitve iz člena 1(1) Direktive 2003/49.

90

Poleg tega, kot je razvidno iz predloga direktive Sveta o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, predstavljenega 6. marca 1998 (dokument COM (1998) 67 final), ki je podlaga za Direktivo 2003/49, se ta zgleduje po členu 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1996 in sledi istemu cilju kot ta konvencija, in sicer preprečitvi dvojne mednarodne obdavčitve. Pojem „upravičeni lastnik“, ki je v dvostranskih konvencijah, ki temeljijo na tej vzorčni konvenciji, ter kasnejše spremembe te vzorčne konvencije in s tem povezani komentarji so zato upoštevni za razlago te direktive.

91

Tožene stranke iz postopka v glavni stvari navajajo, da razlage pojma „upravičeni lastnik obresti ali licenčin“ v smislu člena 1(1) Direktive 2003/49 glede na vzorčno davčno konvencijo OECD in njene komentarje ni mogoče dopustiti, ker naj ne bi imela nobene demokratične legitimnosti. Tega argumenta pa ni mogoče sprejeti, ker ima taka razlaga, tudi če se zgleduje po dejavnosti OECD, kot je razvidno iz točk od 85 do 90 te sodbe, podlago v tej sami direktivi in v njeni zakonodajni

zgodovini, ki odraža demokratičen proces v Uniji.

92

Iz razvoja vzorčne davčne konvencije OECD in njenih komentarjev, kot so navedeni v točkah od 4 do 6 te sodbe, pa izhaja, da pojem „upravičeni lastnik“ izključuje obvodne družbe in se ne sme razumeti v ozkem in tehničnem smislu, temveč v smislu, ki omogoča preprečitev dvojne obdavčitve ter preprečitev davčne goljufije in davčne utaje.

93

Tudi dvostranske konvencije, ki so jih države članice sklenile z drugimi državami članicami na podlagi vzorčne davčne konvencije OECD, kot je davčna konvencija med nordijskimi državami, potrjujejo ta razvoj. Ugotoviti je namreč treba, da te konvencije, navedene v točkah od 16 do 18 te sodbe, vse vsebujejo izraz „upravičeni lastnik“ v smislu te vzorčne konvencije.

94

Pojasniti je še treba, da zgolj okoliščina, da družba, ki prejme obresti v državi članici, ni njihov „upravičeni lastnik“, ne pomeni nujno, da se oprostitve, določena v členu 1(1) Direktive 2003/49, ne uporablja. Mogoče si je namreč zamisliti, da so take obresti iz tega naslova oproščene v državi vira, kadar družba, ki jih prejme, njihov znesek nakaže upravičenemu lastniku s sedežem v Uniji, ki poleg tega izpolnjuje vse pogoje, ki jih predpisuje Direktiva 2003/49 za upravičenost do take oprostitve.

Potreba po posebni nacionalni določbi ali določbi konvencije, s katero se izvaja člen 5 Direktive 2003/49

95

Predložitveni sodišči želita izvedeti, ali bi za boj proti zlorabi pravice v okviru uporabe Direktive 2003/49 država članica morala sprejeti posebno nacionalno določbo za prenos te direktive, ali pa se lahko sklicuje na nacionalna ali konvencijska načela ali določbe proti zlorabi.

96

V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da obstaja v pravu Unije splošno pravno načelo, v skladu s katerim se posamezniki ne morejo sklicevati na določbe prava Unije za namen goljufije ali zlorabe (sodbe z dne 9. marca 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, točka 24 in navedena sodna praksa; z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 68; z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, točka 35; z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 27, ter z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, točka 99).

97

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

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

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

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

Glede tega zadnjega podro?ja je Sodiš?e ve?krat poudarilo, da ?eprav je boj proti dav?nim goljufijam, izogibanju davka in morebitnim zlorabam cilj, ki ga priznava in spodbuja Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), na?elo prepovedi zlorab vsekakor ostaja splošno na?elo prava Unije, ki se uporablja neodvisno od tega, ali imajo pravice in ugodnosti, ki so predmet zlorabe, svojo podlago v pogodbah, uredbi ali direktivi (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C?251/16, EU:C:2017:881, to?ki 30 in 31).

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

EU:C:2014:2455, točka 62, in sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 33).

103

V zadevah iz postopka v glavni stvari so pravila, katerih zlorabo zatrjuje SKAT, določbe Direktive 2003/49, ki je bila sprejeta, da bi spodbujala razvoj enotnega trga, ki ima značilnosti notranjega trga in predvideva oprostitve obresti, plažanih povezani družbi s sedežem v drugi državi članici, v državi članici izvora. Kot izhaja iz predloga direktive, omenjenega v točki 90 te sodbe, se nekatere opredelitve, navedene v tej direktivi, zgledujejo po tistih iz člena 11 vzorčne davčne konvencije OECD iz leta 1996.

104

Čeprav člen 5(1) Direktive 2003/49 določa, da ta ne preprečuje uporabe nacionalnih določb ali določb, ki temeljijo na konvencijah, ki so potrebne za preprečitev goljufij ali zlorab, te določbe ni mogoče razlagati, kot da izključuje uporabo splošnega načela prava Unije o prepovedi zlorab, ki je navedeno v točkah od 96 do 98 te sodbe. Transakcije, za katere SKAT zatrjuje, da pomenijo zlorabo pravice, namreč spadajo na področje uporabe prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točka 42) in se lahko izkažejo za nezdržljive s ciljem te direktive.

105

Poleg tega, čeprav člen 5(2) Direktive 2003/49 določa, da lahko države članice v primeru goljufije, izogibanja ali zlorabe, odvzamejo ugodnost te direktive ali zavrnejo njeno uporabo, tudi te določbe ni mogoče razlagati, kot da izključuje uporabo načela prava Unije o prepovedi zlorab, ker za uporabo tega načela ne velja zahteva po prenosu, kot to velja za določbe te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točki 28 in 31).

106

Kot je bilo opozorjeno v točki 85 te sodbe, iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49 po eni strani izhaja, da je njen namen odprava dvojnega obdavčenja obresti in licenčin, plažanih med povezanimi družbami različnih držav članic ali med stalnimi poslovnimi enotami teh družb, zato da se izognejo obremenjenim upravnim formalnostim in stroškom za proračun, ter po drugi strani, da se uresniči davčno enako obravnavanje med nacionalnimi transakcijami in čezmejnimi transakcijami.

107

Dovolitev ustvaritve finančnih shem, katerih edini cilj je pridobiti korist davčnih ugodnosti, ki izhajajo iz uporabe Direktive 2003/49, pa ne bi bila skladna s takimi cilji in bi, nasprotno, škodila ekonomski koheziji in dobremu delovanju notranjega trga z izkrivljanjem pogojev konkurence. Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 63 sklepnih predlogov v zadevi C-115/16, bi tako enako veljalo, kadar se z zadevnimi transakcijami ne bi uresničeval izključno tak cilj, saj je Sodišče presodilo, da se načelo prepovedi zlorab na davčnem področju uporablja, kadar zasledovanje davčne ugodnosti pomeni bistveni cilj zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 45, in z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točka 53).

Poleg tega uporabi splošnega načela prepovedi zlorabe ni mogoče zoperstaviti pravice davkoplačevalcev, da izkoristijo ugodnost konkurence med državami članicami zaradi neobstoja harmonizacije obdavčitve prihodkov. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je cilj Direktive 2003/49 harmonizacija na področju neposrednih davkov, da gospodarskim subjektom omogoči koriščenje notranjega trga z odpravo dvojnega obdavčevanja, in da, natančneje, uvodna izjava 6 te direktive določa, da se državam članicam ne sme odvzeti možnosti, da sprejmejo potrebne ukrepe za boj proti goljufijam in zlorabam.

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

Iz teh elementov izhaja, da morajo nacionalni organi in sodišča zavrniti ugodnost pravic iz Direktive 2003/49, na katere se sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe.

Tako glede na splošno načelo prava Unije o prepovedi zlorab in potrebo, da se zagotovi spoštovanje tega načela v okviru izvajanja prava Unije, neobstoj nacionalnih ali konvencijskih določb proti zlorabi ne vpliva na obveznost nacionalnih organov, da zavrnejo ugodnost pravic, določenih z Direktivo 2003/49, na katere se sklicuje z namenom goljufije ali zlorabe.

Tožene stranke iz postopka v glavni stvari se sklicujejo na sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ki se je nanašala na ugodnost oprostitve iz Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1 str. 142) v podporo trditvi, da zaradi člena 5(1) Direktive 2003/49 zadevna država članica ugodnost prednosti, ki jih določa ta direktiva, lahko zavrne le, če ima nacionalna zakonodaja v zvezi s tem ločeno in specifično pravno podlago.

Te argumentacije pa ni mogoče sprejeti.

Sodišče je sicer res v točki 42 sodbe z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408),

opozorilo, da na?elo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi direktive same lahko ustvarile obveznosti za posameznike in da bi se zato nanje kot take država ?lanica lahko sklicevala proti posameznikom.

115

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

116

Na podlagi teh preudarkov je Sodiš?e predložitveno sodiš?e pozvalo, naj preu?i, ali v danskem pravu obstaja dolo?ba ali splošno na?elo, v skladu s katerim je zloraba pravice prepovedana, ali druge dolo?be o dav?ni goljufiji ali izogibanju davkom, ki bi lahko bile razlagane v skladu z dolo?bo Direktive 90/434, na podlagi katere lahko v bistvu država ?lanica zavrne pravico do odbitka iz te direktive v primeru transakcije, katere namen je v bistvu taka goljufija ali izogibanje, in naj dalje glede na okoliš?ine primera preveri, ali so pogoji za uporabo teh notranjih dolo?b v zadevi v glavni stvari izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, to?ki 46 in 47).

117

Vendar, ?e bi se v zadevah v glavni stvari izkazalo, da nacionalno pravo ne obsega pravil, ki bi bila lahko predmet razlage, skladne s ?lenom 5 Direktive 2003/49, iz tega, ne glede na to, kar je Sodiš?e presodilo v sodbi z dne 5. julija 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), ni mogo?e sklepati, da je nacionalnim organom in sodiš?em prepre?eno, da zavrnejo ugodnost, ki izhaja iz pravice do oprostitve iz ?lena 1(1) te direktive v primeru goljufije ali zlorabe pravice (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2455, to?ka 54).

118

To, da se zoper davkopla?evalca v takih okoliš?inah uveljavlja zavrnitev, namre? ne spada pod primer, naveden v to?ki 114 te sodbe, ker ustreza splošnemu na?elu prava Unije, v skladu s katerim se nih?e ne sme z namenom goljufije ali zlorabe sklicevati na pravila prava Unije (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2455, to?ki 55 in 56 ter navedena sodna praksa).

119

Ker – kot je bilo navedeno v to?ki 96 te sodbe – z dejanji zlorabe ali goljufije ni mogo?e utemeljiti pravice iz pravnega reda Unije, zavrnitev ugodnosti iz naslova direktive, v obravnavanem primeru Direktive 2003/49, ne pomeni naložitve obveznosti posamezniku na podlagi te direktive, temve? je ta le posledica ugotovitve, da so objektivni pogoji za pridobitev zahtevane ugodnosti, ki jih dolo?a navedena direktiva v zvezi s to pravico, izpolnjeni le formalno (glej po analogiji sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi, C?131/13, C?163/13 in C?164/13, EU:C:2014:2455, to?ka 57 in navedena sodna praksa).

120

V teh okoliš?inah morajo države ?lanice zato zavrniti ugodnost, ki izhaja iz Direktive 2003/49, v

skladu s splošnim načelom prepovedi zlorab, v skladu s katerim pravo Unije ne sme zajemati zlorabe gospodarskih subjektov (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija, C-356/15, EU:C:2018:555, točka 99 in navedena sodna praksa).

121

Glede na ugotovitev v točki 111 te sodbe ni treba odgovoriti na tretja vprašanja predložitvenih sodišč, ki se v bistvu nanašajo na to, ali je določba dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja s tem, da se sklicuje na pojem „upravičeni lastnik“, lahko pravna podlaga za boj proti goljufijam in zlorabam v okviru Direktive 2003/49.

122

Glede na vse te elemente je treba na prva vprašanja, točke od (a) do (c), in na druga vprašanja, točki (a) in (b), v zadevah C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16 odgovoriti:

—

Člen 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi s členom 1(4) te direktive je treba razlagati tako, da je oprostitev vsake obdavčitve plačila obresti, ki jo določa, pridržana samo za upravičene lastnike takih obresti, in sicer subjekte, ki so dejansko deležni teh obresti z ekonomskega vidika in ki imajo torej pravico, da prosto odločijo o njihovi namembnosti;

—

splošno načelo prava Unije, v skladu s katerim se posamezniki ne smejo z namenom goljufije ali zlorabe sklicevati na pravila prava Unije, je treba razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča ugodnost oprostitve vsakršne obdavčitve plačila obresti iz člena 1(1) Direktive 2003/49 v primeru goljufije ali zlorabe davkoplačevalcu zavrniti, tudi če ni določb nacionalnega ali konvencijskega prava, ki določajo tako zavrnitev.

Prva vprašanja, točke od (d) do (f), v zadevah C-115/16, C-118/16 in C-119/16, prvo vprašanje, točki (d) in (e), v zadevi C-299/16, četrta vprašanja v zadevah C-115/16 in C-118/16, peto vprašanje v zadevi C-115/16, šesto vprašanje v zadevi C-118/16 in četrta vprašanja v zadevah C-119/16 in C-299/16

123

Predložitveni sodišči s prvimi vprašanji, točke od (d) do (f), v zadevah C-115/16, C-118/16 in C-119/16, prvim vprašanjem, točki (d) in (e), v zadevi C-299/16 ter četrta vprašanjsima v zadevah C-115/16 in C-118/16 v bistvu sprašujeta, kateri so konstitutivni elementi zlorabe pravice in kako je te elemente mogoče dokazati. V tem okviru zlasti sprašujeta glede tega, ali lahko obstaja zloraba pravice, kadar je končni upravičeni lastnik obresti, ki so jih prenesle obvodne družbe, družba, ki ima svoj sedež v tretji državi, s katero je zadevna država članica sklenila davčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ti sodišči s petim vprašanjem v zadevi C-115/16, šestim vprašanjem v zadevi C-118/16 in četrta vprašanjsima v zadevah C-119/16 in C-299/16 v bistvu sprašujeta, ali mora država članica, ki družbi iz druge države članice zavrne priznanje statusa lastnika obresti, opredeliti družbo, za katero glede na okoliščine primera šteje, da je upravičeni lastnik.

Konstitutivni elementi zlorabe in s tem povezano dokazovanje

124

Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je za dokaz o zlorabi po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da cilj, ki mu ta predpis sledi, neprav so bili formalno spoštovani pogoji, določeni v pravilih Unije, ni bil dosežen, in po drugi subjektivni element, to je namen pridobiti korist, ki izhaja iz predpisa Unije, tako da se umetno ustvarijo pogoji za pridobitev te koristi (sodbi z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, točki 52 in 53, ter z dne 12. marca 2014, O. in B., C-456/12, EU:C:2014:135, točka 58).

125

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

126

Sodišče ni pristojno presojati dejanskega stanja iz postopkov v glavni stvari. Vendar lahko Sodišče, ki odloča o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, po potrebi nacionalnim sodiščem da indice, da jih vodi pri presoji konkretnega primera, ki ga obravnavajo. Neprav v zadevah v glavni stvari prisotnost določenega števila teh indicov lahko omogoča ugotovitev obstoja zlorabe pravice, pa morata predložitveni sodišči preveriti, ali so ti indici objektivni in skladni ter ali so tožbe stranke iz postopka v glavni stvari imele možnost predložitve nasprotnega dokaza.

127

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

128

Tako pomeni indic obstoja sheme, katere namen je neupravičena pridobitev oprostitve iz člena 1(1) Direktive 2003/49, dejstvo, da te obresti v celoti ali skoraj v celoti in v zelo kratkem času po njihovem prejetju družba, ki jih prejme, prenakaže subjektom, ki ne izpolnjujejo pogojev za uporabo Direktive 2003/49, bodisi zato, ker ti subjekti nimajo sedeža v nobeni državi članici, bodisi zato, ker niso ustanovljeni v eni od oblik iz priloge k tej direktivi, bodisi zato, ker niso davčni zavezanci za enega od davkov, navedenih v členu 3(a)(iii) te direktive, ne da bi bili deležni oprostitve, bodisi zato, ker nimajo statusa povezane družbe v smislu člena 3(b) iste direktive.

129

Pogojev za uporabo Direktive 2003/49 pa ne izpolnjujejo subjekti, ki so davčni rezidenti zunaj Unije, kot so družbe iz zadev C-119/16 in C-299/16, ali investicijski skladi iz zadev C-115/16 in C-299/16. Če bi v teh zadevah dansko podjetje, ki je dolжник obresti, te neposredno plačalo upravičenim subjektom, ki so bili po mnenju ministrstva za davke njihovi upravičeni lastniki, bi Kraljevina Danska lahko pobrala pri viru odtegnjeni davek.

Enako je lahko umetna narava sheme podkrepljena z okoliš?ino, da je skupina zadevnih družb strukturirana tako, da mora družba, ki prejme obresti, ki jih pla?a družba dolžnica, sama prenakazati te obresti tretji družbi, ki ne izpolnjuje pogojev za uporabo Direktive 2003/49, zaradi ?esar ustvari le neznamenit obdav?ljivi dobi?ek, kadar deluje v svojstvu obvodne družbe, zato da omogo?i finan?ni tok družbe dolžnice proti subjektu, ki je upravi?eni lastnik pla?anih zneskov.

Okoliš?ina, da družba deluje kot obvodna družba, se lahko ugotovi, kadar je njena edina dejavnost prejem obresti in njihovo prenakazilo upravi?enemu lastniku ali drugim obvodnim družbam. Na neobstoj dejanske gospodarske dejavnosti je treba v zvezi s tem glede na posebnosti zadevne gospodarske dejavnosti sklepati iz analize vseh upoštevanih elementov, ki se zlasti nanašajo na upravljanje družbe, njen ra?unovodski izkaz, strukturo njenih stroškov in dejansko nastale stroške, osebje, ki ga zaposluje, ter prostore in opremo, ki jih ima.

Indici umetne sheme so lahko tudi razli?ne pogodbe med družbami, ki so vpletene v zadevne finan?ne transakcije, na podlagi katerih pride do finan?nih tokov znotraj skupin, katerih cilj je lahko, kot je omenjeno v ?lenu 4 Direktive 2003/49, prenos dobi?kov upravi?ene gospodarske družbe na delni?arske subjekte, da se izogne ali maksimalno zmanjša dav?no breme. Kot indici take sheme se lahko uporabijo tudi podrobnosti financiranja transakcij, ocena lastnih sredstev vmesnih družb in neobstoj pravice obvodnih družb, da ekonomsko razpolagajo s prejetimi obrestmi. V zvezi s tem so lahko taki indici ne samo pogodbeni ali zakonski obveznosti družbe, ki prejme obresti, da jih prenakaže tretjemu, temve? tudi dejstvo, da „v bistvu“, kot predložitveno sodiš?e navaja v zadevah C?115/16, C?118/16 in C?119/16, ta družba, ne da bi bila vezana s tako pogodbeno ali zakonsko obveznostjo, nima pravice, da uporablja te zneske in da jih koristi.

Poleg tega lahko take indice podkrepijo ujemanja ali ?asovna bližina med za?etkom veljavnosti pomembnih novih dav?nih zakonodaj, kot je danska zakonodaja iz postopka v glavni stvari, ki jo nekatere skupine družb poizkušajo obiti, po eni strani ter izvedbo kompleksnih finan?nih transakcij in dajanjem posojil v okviru iste skupine po drugi strani.

Predložitveni sodiš?i v bistvu sprašujeta tudi o tem, ali lahko pride do zlorabe pravice, kadar je kon?ni upravi?eni lastnik obresti, ki so jih prenesle obvodne družbe, družba s sedežem v tretji državi, s katero je država ?lanica izvora sklenila dav?no konvencijo, na podlagi katere obresti ne bi bile predmet nobenega odtegljaja, ?e bi bile neposredno pla?ane družbi, ki ima svoj sedež v tej tretji državi.

Glede tega je pri preu?itvi strukture skupine neupoštevno, da so nekateri od upravi?enih lastnikov obresti, ki jih pla?ajo obvodne družbe, dav?ni rezidenti v tretji državi, ki je z državo ?lanico izvora sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdav?evanja. Ugotoviti je namre? treba, da obstoj take konvencije sam po sebi ne more izklju?iti zlorabe pravice. Zato taka konvencija ne more povzro?ati dvomov glede obstoja zlorabe pravice, ki je ustrezno ugotovljena na podlagi vseh dejstev, ki potrjujejo, da so gospodarski subjekti izvedli ?isto formalne ali umetne transakcije, ki

nimajo nobene ekonomske in poslovne utemeljitve s poglobitnim ciljem neupravičene pridobitve oprostitve vsakršne obdavčitve iz člena 1(1) Direktive 2003/49.

136

Dodati je treba, da mora obdavčitev sicer ustrezati gospodarski stvarnosti, vendar pa obstoj konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja kot tak ne izkazuje dejanskosti plačila upravičencem, ki so rezidenti tretje države, s katero je bila ta konvencija sklenjena. Če želi družba, ki je dolžnica obresti, koristiti ugodnosti take konvencije, lahko te obresti neposredno plača subjektom, ki so davčni rezidenti v državi, ki je z državo izvora sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

137

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

138

Poleg tega, če je upravičeni lastnik plačila obresti davčni rezident v tretji državi, zavrnitev priznanja oprostitve iz člena 1(1) Direktive 2003/49 ni nikakor pogojena z ugotovitvijo goljufije ali zlorabe pravice. Kot je bilo v bistvu opozorjeno v točki 86 te sodbe, namreč ta določba oprošča plačilo zapadlih obresti v državi članici izvora le, kadar je upravičeni lastnik teh obresti družba s sedežem v drugi državi članici ali stalna poslovna enota v drugi državi članici, ki pripada družbi iz države članice.

139

Glede na vse te elemente je treba na prva vprašanja, točke od (d) do (f), v zadevah C-115/16, C-118/16 in C-119/16, prvo vprašanje, točki (d) in (e), v zadevi C-299/16 ter četrto vprašanje v zadevah C-115/16 in C-118/16 odgovoriti, da je za dokaz zlorabe po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da kljub formalnemu spoštovanju pogojev, ki jih določa ureditev Unije, cilj te ureditve ni dosežen, in po drugi strani subjektivni element, to je namen pridobiti korist, ki izhaja iz ureditve Unije, z umetno ustvaritvijo pogojev, potrebnih za njeno pridobitev. Obstoj določenega števila indecev lahko izkazuje obstoj zlorabe pravice, če so ti indici objektivni in skladni. Taki indici so lahko med drugim obstoj obvodnih družb, ki nimajo ekonomske utemeljitve, in izključno formalna narava strukture skupine družb, finančna shema in posojila. Okoliščina, da je država članica, iz katere izhajajo obresti, sklenila konvencijo s tretjo državo, v kateri je rezident družba, ki je njihov upravičeni lastnik, ne vpliva na morebitno ugotovitev zlorabe pravice.

Dokazno breme zlorabe pravice

140

Ugotoviti je treba, kot je razvidno tako iz člena 1(11) in (12) kot tudi člena 1(13)(b) Direktive 2003/49, da lahko država članica izvora od družbe, ki je prejela obresti, zahteva, da dokaže, da je njihov upravičeni lastnik v smislu, kot je bil ta pojem pojasnjen v točki 122, prva alineja, te sodbe.

141

Splošneje je Sodišče tudi presodilo, da zadevnim davčnim organom ni ne preprečuje, da od

davkopla?evalca zahtevajo dokaze, ki jih ocenjujejo kot potrebne za konkretno odmero zadevnih davkov in dajatev, ter da po potrebi zavrnejo zahtevano oprostitve, ?e ti dokazi niso predloženi (glej v tem smislu sodno z dne 28. februarja 2013, Petersen in Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, to?ka 51 in navedena sodna praksa).

142

Po drugi strani pa mora v primeru, v katerem namerava dav?ni organ države ?lanice izvora iz razloga obstoja zlorabe družbi, ki je pla?ala obresti družbi s sedežem v drugi državi ?lanici, zavrniti priznanje oprostitve iz ?lena 1(1) Direktive 2003/49, dokazati konstitutivne elemente take zlorabe ob upoštevanju vseh relevantnih elementov in zlasti dejstva, da družba, kateri so bile pla?ane obresti, ni njihov upravi?eni lastnik.

143

V zvezi s tem tak organ ni dolžan opredeliti upravi?enih lastnikov teh obresti, temve? mora dokazati, da je domnevni upravi?eni lastnik le obvodna družba, prek katere je bila zloraba pravice storjena. Taka opredelitev bi se namre? lahko izkazala za nemogo?o, zlasti ker so potencialni upravi?eni lastniki neznani. Nacionalni dav?ni organ glede na kompleksnost nekaterih finan?nih shem in možnost, da imajo vmesne družbe, ki so vpletene v sheme, sedež zunaj Unije, nujno ne razpolaga z informacijami, ki mu omogo?ajo opredelitev teh lastnikov. Od tega organa pa ni mogo?e zahtevati, da predloži dokaze, katerih predložitev je zanj nemogo?a.

144

Poleg tega, ?eprav so potencialni upravi?eni lastniki znani, ni nujno dokazano, kateri izmed njih so ali bodo dejanski upravi?eni lastniki. Tako je za dav?ne organe in sodiš?a države ?lanice izvora, kadar ima družba, ki prejema obresti, mati?no družbo, ki ima sama mati?no družbo, zelo verjetno, da ne morejo ugotoviti, katera od teh dveh mati?nih družb je ali bo upravi?eni lastnik obresti. Poleg tega je lahko odlo?itev o dodelitvi teh obresti sprejeta po ugotovitvah dav?nega organa glede obvodnih družb.

145

Zato je treba na peto vprašanje v zadevi C?115/16, šesto vprašanje v zadevi C?118/16 in ?etrto vprašanje v zadevah C?119/16 in C?299/16 odgovoriti, da nacionalni organ za to, da družbi zavrne priznanje statusa upravi?enega lastnika obresti ali da dokaže obstoj zlorabe pravice, ni dolžan opredeliti subjekta ali subjektov, za katere šteje, da so upravi?eni lastniki teh obresti.

Peto vprašanje, to?ke od (a) do (c), v zadevi C?118/16

146

Predložitveno sodiš?e s petim vprašanjem, to?ke od (a) do (c), v zadevi C?118/16 v bistvu sprašuje, ali se za SCA, ki je pooblaš?ena kot SICAR luksemburškega prava, lahko uporabijo dolo?be Direktive 2003/49. Ugotoviti je treba, da je v zvezi s tem vprašanjem podan interes le v primeru, da je treba družbo X SCA, SICAR šteti za upravi?enega lastnika obresti, ki ji jih je pla?ala družba X Denmark, kar je pristojno preveriti le predložitveno sodiš?e.

147

Ob tem je treba – tako kot Komisija in ve? vlad, ki so predložile stališ?a – poudariti, da ?len 3(a) Direktive 2003/49 pogojuje status „družbe države ?lanice“, ki je lahko deležna ugodnosti iz te direktive, z izpolnitvijo treh pogojev. Prvi?, ta družba mora imeti eno od pravnih oblik iz priloge k tej

direktivi. Drugi?, v skladu z davčnim pravom države članice se mora šteti za rezidenta te države članice in se v smislu konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja ne šteje za davčnega rezidenta zunaj Evropske unije. Tretji?, brez oprostitev mora biti obdavčena z enim od davkov, navedenih v členu 3(a)(iii) Direktive 2003/49, ali davkom, ki je enak ali bistveno podoben in ki se uvede po datumu začetka veljavnosti te direktive dodatno k obstoječim davkom ali namesto njih.

148

Prvi pogoj je treba s pridržkom preverjanja predložitvenega sodišča šteti za izpolnjenega v primeru družbe X SCA, SICAR, ker je, kot je luksemburška vlada poudarila na obravnavi, SCA, ki je pooblašena kot SICAR, ena izmed oblik družb, naštetih v prilogi k Direktivi 2003/49.

149

Tudi za drugi pogoj se zdi, da je z istim pridržkom izpolnjen, ker je družba X SCA, SICAR davčni rezident v Luksemburgu.

150

Kar zadeva tretji pogoj, ni sporno, da je družba X SCA, SICAR zavezanica za impôt sur les revenus des collectivités v Luksemburgu, ki je eden od davkov, naštetih v členu 3(a)(iii) Direktive 2003/49.

151

Vendar, če bi bilo treba, kot v sporu o glavni stvari v zadevi C-118/16 navaja SKAT, ugotoviti, da so obresti, ki jih prejme družba X SCA, SICAR, iz tega naslova dejansko oprošene impôt sur les revenus des collectivités v Luksemburgu, bi bilo treba ugotoviti, da ta družba ne izpolnjuje tretjega pogoja, navedenega v točki 147 te sodbe, in da se zato zanjo ne more šteti, da je „družba države članice“ v smislu Direktive 2003/49. Vendar je samo predložitveno sodišče pristojno, da po potrebi opravi potrebna preverjanja glede tega vprašanja.

152

To razlago obsega tretjega pogoja, navedenega v točki 147 te sodbe, podkrepljuje po eni strani člen 1(5)(b) Direktive 2003/49, iz katerega izhaja, da se stalna poslovna enota lahko šteje za upravičenega lastnika obresti v smislu te direktive le, „če plačila obresti[, ki jih prejme,] predstavljajo dohodek, ki je v državi članici, v kateri se ta stalna poslovna enota nahaja, obdavčen z enim od davkov iz člena 3(a)(iii) [te direktive]“, in po drugi strani s ciljem te direktive, ki je, kot je bilo v bistvu navedeno v točki 85 te sodbe, ta, da se zagotovi, da so ta plačila obresti enkrat obdavčena v eni državi članici.

153

Zato je treba na peto vprašanje, točke od (a) do (c), v zadevi C-118/16 odgovoriti, da je treba člen 3(a) Direktive 2003/49 razlagati tako, da SCA, ki je pooblašena kot SICAR luksemburškega prava, ne more biti opredeljena za „družbo države članice“ v smislu te direktive, ki bi lahko bila deležna oprostitev iz člena 1(1) te direktive, če so obresti, ki jih je prejela ta SICAR, v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v Luksemburgu oprošene impôt sur les revenus des collectivités, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Šesto in sedmo vprašanje v zadevi C-115/16, sedmo in osmo vprašanje v zadevi C-118/16, peto in šesto vprašanje v zadevi C-119/16 ter vprašanja od petega do sedmega v zadevi C-299/16

Predložitveni sodišči s šestim in sedmim vprašanjem v zadevi C-115/16, sedmim in osmim vprašanjem v zadevi C-118/16, petim in šestim vprašanjem v zadevi C-119/16 ter vprašanji od petega do sedmega v zadevi C-299/16 želita za primer, da se ne uporablja ureditev oprostitve davčnega odtegljaja od obresti, ki jih družba rezidentka države članice plaša družbi rezidentki druge države članice, določena v členu 1 Direktive 2003/49, izvedeti, ali je treba člena 49 in 54 PDEU ali člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo različnim vidikom ureditve prve države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, glede obdavčitve teh obresti.

V zvezi s tem je treba najprej razlikovati dva primera. V prvem primeru bi neuporaba režima oprostitve davčnega odtegljaja iz Direktive 2003/49 izhajala iz ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 5 te direktive. V takem primeru družba rezidentka države članice glede na sodno prakso, navedeno v točki 96 te sodbe, ne more uveljavljati ugodnosti svoboščin, ki jih določa Pogodba DEU, da bi izpodbijala nacionalno ureditev, ki regulira obdavčitev obresti, plašanih družbi rezidentki druge države članice.

V drugem primeru pa bi neuporaba režima oprostitve davčnega odtegljaja iz Direktive 2003/49 izhajala iz dejstva, da pogoji za uporabo tega režima oprostitve niso izpolnjeni, ne da bi bil ugotovljen obstoj goljufije ali zlorabe v smislu člena 5 te direktive. V takem primeru je treba preveriti, ali je treba člene Pogodbe DEU, navedene v točki 154 te sodbe, razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, glede obdavčitve teh obresti.

Na prvem mestu predložitveni sodišči v zvezi s sedmim vprašanjem v zadevi C-115/16, osmim vprašanjem v zadevi C-118/16, šestim vprašanjem v zadevi C-119/16 in sedmim vprašanjem v zadevi C-299/16 v bistvu sprašujeta, ali je treba člena 49 in 54 PDEU ali člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora družba rezidentka, ki plaša obresti družbi nerezidentki, od teh obresti odtegniti davek pri viru, medtem ko take obveznosti ta družba rezidentka nima, če je družba, ki prejme obresti, ravno tako družba rezidentka. Poleg tega sprašujeta, ali je treba te iste člene razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero za družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, ne velja obveznost plačila akontacije davka od dohodkov pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih in je torej ta davek v zvezi s temi obrestmi dolžna plačati šele bistveno kasneje, kot to velja za pri viru odtegnjeni davek, ki se uporabi v primeru, da družba rezidentka plaša obresti družbi nerezidentki.

Najprej je treba izpostaviti, da – kot poudarja Komisija – plačilo obresti, povezanih s posojilom, ki zadeva dve družbi, ki sta rezidentki v različnih državah članicah, spada na področje uporabe določb o prostem pretoku kapitala v smislu člena 63 PDEU (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, točki 41 in 42, ter z dne 3. oktobra 2013, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, točka 14). Ta vprašanja je torej treba obravnavati glede na ta člen.

V zvezi s tem in neodvisno od učinkov, ki bi jih davčni odtegljaj lahko imel za davčni položaj

družbe, ki prejme obresti, so lahko zaradi obveznosti družbe, ki jih plaša, da odtegne davek pri viru, kadar to plašilo izvede v korist družbe nerezidentke, ker povzroči administrativno breme in tveganja na področju odgovornosti, ki ne bi obstajala, če bi bilo posojilo vzeto pri družbi rezidentki, čezmejna posojila manj privlačna kot nacionalna posojila (glej v tem smislu sodbo z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točki 28 in 32). Taka obveznost je torej omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.

160

Vendar pa je nujnost zagotovitve učinkovitosti izterjave davkov nujen razlog v javnem interesu, ki lahko upraviči tako omejitev. Postopek odtegnitve davka pri viru in režim odgovornosti, ki je njegovo jamstvo, sta namreč legitimno in primerno sredstvo za zagotovitev davčne obravnave prihodkov družbe rezidentke zunaj države obdavčitve. Poleg tega tak ukrep ne presega tega, kar je potrebno za uresničitev tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točki 39 in od 43 do 52, ter z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, točki 21 in 22).

161

Kar zadeva dejstvo, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari določa, da za družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, ne velja obveznost plašila akontacije davka od dohodkov pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih in je torej ta davek v zvezi s temi obrestmi dolžna plašati bistveno kasneje kot davek, odtegnjen pri viru, ki se uporabi v primeru, ko družba rezidentka družbi nerezidentki plaša obresti, iz njega izhaja, da medtem ko so obresti, ki jih družba rezidentka plaša družbi nerezidentki, predmet takojšnje in dokončne obdavčitve, za tiste, ki jih družba rezidentka plaša družbi rezidentki, ni obveznosti plašila nobene akontacije v prvih dveh davčnih letih, kar tako tej zadnjenavedeni družbi daje finančno prednost (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, *Sofina in drugi*, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 28).

162

Izključitev finančne prednosti v čezmejnem položaju, medtem ko je ta podeljena v enakovrednem položaju na nacionalnem ozemlju, pa pomeni omejitev prostega pretoka kapitala (sodba z dne 22. novembra 2018, *Sofina in drugi*, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 29 in navedena sodna praksa).

163

Vendar pa danska vlada s sklicevanjem na sodbo z dne 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), trdi, da nacionalna ureditev, ki določa le podrobna pravila za pobiranje davka, ki so različna glede na sedež družbe, ki prejme obresti, zadeva položaje, ki niso objektivno primerljivi.

164

Iz točk 41 in 46 sodbe z dne 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), sicer res izhaja, da različno obravnavanje z uporabo tehnik ali načinov pobiranja davka, ki se razlikujejo glede na kraj rezidentstva družbe, ki prejme zadevne prihodke, zadeva položaje, ki niso objektivno primerljivi, vendar pa je Sodišče v točkah 43 in 44 te sodbe navedlo, da so bili prihodki, obravnavani v zadevi, v kateri je bila sprejeta ista sodba, vsekakor predmet obdavčitve ne glede na to, ali jih je prejela družba rezidentka ali družba nerezidentka (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, *Sofina in drugi*, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 51). Sodišče je v točki 49 sodbe z dne 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), zlasti poudarilo, da so bile družbe rezidentke zavezane plašati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb v zvezi z

obrestmi, prejetimi od druge družbe rezidentke.

165

Vendar pa se v tem primeru nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ne omejuje na določitev podrobnih pravil pobiranja davka, ki se razlikujejo glede na kraj rezidentstva družbe, ki prejme obresti, ki jih plaša družba rezidentka, temveč družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, oprošča obveznosti plačila akontacije v zvezi s temi obrestmi v prvih dveh davčnih letih, tako da je ta prva družba dolžna plačati davek v zvezi s temi obrestmi šele bistveno kasneje, kot to velja za davčni odtegljaj, izveden v primeru, da družba rezidentka družbi nerezidentki plaša obresti. Presoja obstoja morebitnega neugodnega obravnavanja obresti, plačanih družbam nerezidentkam, pa mora biti opravljena za vsako davčno obdobje posebej (glej v tem smislu sodbi z dne 2. junija 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 41, ter z dne 22. novembra 2018, *Sofina in drugi*, C-575/17, EU:C:2018:943, točki 30 in 52).

166

Zato je treba, ker danska vlada ni navajala nobenega nujnega razloga v javnem interesu, ki bi lahko upravičil omejitev prostega pretoka kapitala, ugotovljeno v točki 162 te sodbe, šteti, da je ta v nasprotju s členom 63 PDEU.

167

Glede na preudarke iz točk od 158 do 166 te sodbe je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da na celoma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora družba rezidentka, ki plaša obresti družbi nerezidentki, pri viru odtegniti davek od teh obresti, medtem ko ta družba rezidentka nima take obveznosti, če je družba, ki prejme obresti, ravno tako družba rezidentka. Vendar pa ta člen nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa tak davčni odtegljaj v primeru, da družba rezidentka družbi nerezidentki plaša obresti, medtem ko za družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, ne velja obveznost plačila akontacije iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih in je torej dolžna ta davek v zvezi s temi obrestmi plačati šele bistveno kasneje, kot to velja za ta davčni odtegljaj.

168

Na drugem mestu predložitveni sodišči s šestim vprašanjem v zadevi C-115/16, sedmim vprašanjem v zadevi C-118/16, petim vprašanjem v zadevi C-119/16 in šestim vprašanje v zadevi C-299/16 v bistvu sprašujeta, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki družbi rezidentki, ki ima obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki jih je ta plačala družbi nerezidentki, nalaga obveznost, da v primeru zamude pri plačilu tega odtegljaja plaša zamudne obresti, katerih obrestna mera je višja od tiste, ki se uporablja v primeru zamude pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim so med drugim obdavčene obresti, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke.

169

Kot je bilo pojasnjeno v točki 158 te sodbe, je treba na ti vprašanji odgovoriti z vidika člena 63 PDEU.

170

V zvezi s tem je treba poudariti, da nacionalna ureditev, kot je ta iz točke 168 te sodbe, uvaja različno obravnavanje, kar zadeva obrestno mero zamudnih obresti, glede na to, ali se zamuda pri

plačilu davka od obresti, ki jih je plačala družba rezidentka, nanaša na posojilo, ki ga je dala družba nerezidentka ali druga družba rezidentka. Posledica uporabe višje obrestne mere v primeru zamude pri plačilu pri viru odtegnjenega davka od obresti, ki jih je družba rezidentka plačala družbi nerezidentki, kot v primeru zamude pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb od obresti, ki jih je družba rezidentka prejela od druge družbe rezidentke, je to, da so omejena posojila manj privlačna kot nacionalna posojila. Iz tega izhaja omejitev prostega pretoka kapitala.

171

Kot je poudarila Komisija, pa take omejitve ni mogoče upravičiti z dejstvom, ki ga izpostavlja danska vlada, da obdavčitev obresti od posojila, dobljenega od družbe rezidentke, in obdavčitev obresti od posojila, dobljenega od družbe nerezidentke, spadata v okvir različnih tehnik in načinov pobiranja. V teh okoliščinah in ob tem, da danska vlada ni navajala nobenega nujnega razloga v javnem interesu, ki bi lahko upravičil to omejitev, je zanjo treba šteti, da je v nasprotju s členom 63 PDEU.

172

Glede na preudarke iz točk od 169 do 171 te sodbe, je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki družbi rezidentki, ki ima obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki jih je ta plačala družbi nerezidentki, v primeru zamude pri plačilu tega odtegljaja nalaga obveznost, da plača zamudne obresti, katerih obrestna mera je višja kot tista, ki se uporablja za zamudo pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim so med drugim obdavčene obresti, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke.

173

Na tretjem mestu predložitevno sodišče s petim vprašanjem v zadevi C-299/16 v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki določa, da se, kadar za družbo rezidentko velja obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki jih plača družbi nerezidentki, ne upoštevajo izdatki v obliki izdatkov za obresti, ki ji je nosila ta zadnjenavedena družba, medtem ko v skladu s to nacionalno ureditvijo družba rezidentka, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, lahko te izdatke odbije za določitev njenega obdavčljivega prihodka.

174

Kot je bilo navedeno v točki 158 te sodbe, je treba tudi na to vprašanje odgovoriti z vidika člena 63 PDEU.

175

V zvezi s tem, kot je poudarila Komisija in kot je po navedbah danske vlade priznalo ministrstvo za davke po vložitvi zadeve C-299/16 pred Sodiščem, iz sodbe z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, točke od 23 do 55), izhaja, da nacionalna ureditev, na podlagi katere je družba nerezidentka prek davčnega odtegljaja, ki ga izvede družba rezidentka, obdavčena od obresti, ki ji jih plača zadnjenavedena družba, ne da bi bilo mogoče odbiti poslovne stroške, kot so izdatki za obresti, ki so neposredno povezani z dejavnostjo v zvezi z zadevnim posojilom, medtem ko je taka možnost odbitka priznana družbam rezidentkam, ki prejmejo obresti od druge družbe rezidentke, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo Pogodba DEU na celoma prepoveduje.

Vendar pa danska vlada trdi, da je taka omejitev upravičena z namenom boja proti zlorabam, ki izhajajo iz dejstva, da je družba nerezidentka, ki prejme obresti, sicer res obdavčena z davkom na te obresti v državi članici svojega rezidentstva, vendar pa v končni fazi ne bo nikoli obdavčena, saj bodo te obresti nevtralizirane z ustreznimi izdatki za obresti ali z odbitnimi transferji znotraj skupine.

V zvezi s tem je treba, kot izhaja iz točke 155 te sodbe, navesti, da je posledica morebitne ugotovitve sheme, pri kateri je podana zloraba ali goljufija, ki bi upravičevala neuporabo Direktive 2003/49, tudi neuporaba temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba DEU.

Po drugi strani pa ob neobstoju take ugotovitve omejitev, navedena v točki 175 te sodbe, ne more biti upravičena s preudarki, ki jih izpostavlja danska vlada, tako da je zanjo treba šteti, da je v nasprotju s členom 63 PDEU. Izdatki za obresti ali transferji znotraj skupine namreč lahko ravno tako privedejo do zmanjšanja ali nevtralizacije dolgovanega davka, če družba rezidentka prejme obresti od druge družbe rezidentke.

Iz tega sledi, da je treba ta člen razlagati tako, da razen v primeru ugotovitve goljufije ali zlorabe nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se, kadar za družbo rezidentko velja obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki jih plača družbi nerezidentki, ne upoštevajo izdatki v obliki izdatkov za obresti, ki so neposredno povezani z dejavnostjo v zvezi z zadevnim posojilom, ki jih je nosila ta zadnjenavedena družba, medtem ko v skladu s to nacionalno ureditvijo take stroške za določitev svojega obdavčljivega dohodka lahko odbije družba rezidentka, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke.

Ob upoštevanju vseh zgoraj navedenih preudarkov je treba na šesto in sedmo vprašanje v zadevi C-115/16, sedmo in osmo vprašanje v zadevi C-118/16, peto in šesto vprašanje v zadevi C-119/16 in na vprašanja od petega do sedmega v zadevi C-299/16 odgovoriti:

—

V položaju, v katerem se režim, ki ga določa Direktiva 2003/49, in sicer oprostitve davčnega odtegljaja od obresti, ki jih družba rezidentka države članice plača družbi rezidentki druge države članice, ne uporablja zaradi ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 5 te direktive, ni mogoče sklicevati na uporabo svoboščin iz Pogodbe DEU, da bi se izpodbijala ureditev prve države članice, ki ureja obdavčitev teh obresti.

—

V drugem primeru je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da:

—

načeloma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora družba rezidentka, ki plača obresti družbi nerezidentki, odtegniti davek pri viru od teh obresti, medtem ko take obveznosti ta

družba rezidentka nima, če je družba, ki prejme obresti, ravno tako družba rezidentka, nasprotuje pa nacionalni ureditvi, ki določa tak davčni odtegljaj v primeru, v katerem družba rezidentka plača obresti družbi nerezidentki, medtem ko za družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, ne velja obveznost plačila akontacije iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih in je torej dolžna plačati ta davek v zvezi s temi obrestmi bistveno kasneje, kot to velja za ta davčni odtegljaj;

—

nasprotuje nacionalni ureditvi, ki družbi rezidentki, ki ima obveznost odtegnitve davka pri viru od obresti, ki jih je ta plačala družbi nerezidentki, v primeru zamude pri plačilu tega odtegljaja nalaga obveznost, da plača zamudne obresti, katerih obrestna mera je višja od obrestne mere, ki se uporablja v primeru zamude pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim so med drugim obdavčene obresti, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke;

—

nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se, kadar za družbo rezidentko velja obveznost odtegljaja davka pri viru od obresti, ki jih plača družbi nerezidentki, ne upoštevajo izdatki v obliki izdatkov za obresti, neposredno povezani z dejavnostjo v zvezi z zadevnim posojilom, ki jih je nosila ta zadnjenavedena družba, medtem ko lahko v skladu s to nacionalno ureditvijo take stroške za doložitev svojega obdavčljivega dohodka odbije družba rezidentka, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke.

Stroški

181

Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenima sodiščema, ti odločita o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1.

Zadeve C-115/16, C-118/16, C-119/16 in C-299/16 se združijo za izdajo sodbe.

2.

Člen 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licencin med povezanimi družbami iz različnih držav članic v povezavi s členom 1(4) te direktive je treba razlagati tako, da je oprostitev vsake obdavčitve plačila obresti, ki jo določa, pridržana samo za upravičene lastnike takih obresti, in sicer subjekte, ki so dejansko deležni teh obresti z ekonomskega vidika in ki imajo torej pravico, da prosto odločijo o njihovi namembnosti.

Splošno načelo prava Unije, v skladu s katerim se posamezniki ne smejo ali zlorabe sklicevati na pravila prava Unije z namenom goljufije, je treba razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča ugodnost oprostitve vsakršne obdavčitve plačila obresti iz člena 1(1) Direktive 2003/49 v primeru goljufije ali zlorabe davkoplačevalcu zavrniti, tudi če ni določb nacionalnega ali konvencijskega prava, ki določajo tako zavrnitev.

3.

Za dokaz zlorabe je po eni strani potreben skupek objektivnih okoliščin, iz katerih izhaja, da kljub formalnemu spoštovanju pogojev, ki jih določa ureditev Unije, cilj te ureditve ni dosežen, in po drugi strani subjektivni element, to je namen pridobiti korist, ki izhaja iz ureditve Unije, z umetno ustvaritvijo pogojev, potrebnih za njeno pridobitev. Obstoj določenega števila indecev lahko izkazuje obstoj zlorabe pravice, če so ti indici objektivni in skladni. Taki indici so lahko med drugim obstoj obvodnih družb, ki nimajo ekonomske utemeljitve, in izključno formalna narava strukture skupine družb, finančna shema in posojila. Okoliščina, da je država članica, iz katere izhajajo obresti, sklenila konvencijo s tretjo državo, v kateri je rezident družba, ki je njihov upravičeni lastnik, ne vpliva na morebitno ugotovitev zlorabe pravice.

4.

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

5.

Člen 3(a) Direktive 2003/49 je treba razlagati tako, da komanditna delniška družba (SCA), ki je pooblašena kot družba za tvegane kapitalske investicije (SICAR) luksemburškega prava, ne more biti opredeljena kot „družba države članice“ v smislu te direktive, ki bi lahko bila deležna oprostitve iz člena 1(1) te direktive, če so obresti, ki jih je prejela ta SICAR, v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, v Luksemburgu oproščene impôt sur les revenus des collectivités, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

6.

V položaju, v katerem se režim, ki ga določa Direktiva 2003/49, in sicer oprostitve davčnega odtegljaja od obresti, ki jih družba rezidentka države članice plača družbi rezidentki druge države članice, ne uporablja zaradi ugotovitve obstoja goljufije ali zlorabe v smislu člena 5 te direktive, se ni mogoče sklicevati na uporabo svoboščin iz Pogodbe DEU, da bi se izpodbijala ureditev prve države članice, ki ureja obdavčitev teh obresti.

V drugem primeru je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da:

—

načeloma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora družba rezidentka, ki plača obresti družbi nerezidentki, odtegniti davek pri viru od teh obresti, medtem ko take obveznosti ta družba rezidentka nima, če je družba, ki prejme obresti, ravno tako družba rezidentka, nasprotuje pa nacionalni ureditvi, ki določa tak davčni odtegljaj v primeru, v katerem družba rezidentka plača obresti družbi nerezidentki, medtem ko za družbo rezidentko, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke, ne velja obveznost plačila akontacije iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb v prvih dveh davčnih letih in je torej dolžna plačati ta davek v zvezi s temi obrestmi bistveno kasneje, kot to velja za ta davčni odtegljaj;

nasprotuje nacionalni ureditvi, ki družbi rezidentki, ki ima obveznost odtegnitve davka pri viru od

obresti, ki jih je ta plačala družbi nerezidentki, v primeru zamude pri plačilu tega odtegljaja nalaga obveznost, da plača zamudne obresti, katerih obrestna mera je višja od obrestne mere, ki se uporablja v primeru zamude pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim so med drugim obdavčene obresti, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke;

nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da se, kadar za družbo rezidentko velja obveznost odtegljaja davka pri viru od obresti, ki jih plača družbi nerezidentki, ne upoštevajo izdatki v obliki izdatkov za obresti, neposredno povezani z dejavnostjo v zvezi z zadevnim posojilom, ki jih je nosila ta zadnjenavedena družba, medtem ko lahko v skladu s to nacionalno ureditvijo take stroške za določitev svojega obdavčljivega dohodka odbije družba rezidentka, ki prejme obresti od druge družbe rezidentke.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: danščina.