

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 26 lutego 2019 r.(*)

Spis treści

Ramy prawne

Modelowa konwencja podatkowa OECD

Dyrektywa 90/435

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Prawo duńskie

Opodatkowanie dywidend

Podatek u źródła

Prawo znajdujące zastosowanie w przypadku oszustw i nadużyć

Spory w postępowaniach głównych i pytania prejudycjalne

1) Sprawa C 116/16, T Danmark

2) Sprawa C 117/16, Y Denmark

Postępowanie przed Trybunałem

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego oraz pytań czwartych lit. a)–c) spraw w postępowaniach głównych

W przedmiocie pytań czwartych lit. d) i e) oraz pytań piątych i ósmych w sprawach w postępowaniach głównych

W przedmiocie elementów konstytutywnych nadużycia prawa i związanych z nimi dowodów

W przedmiocie ciążaru dowodu wystąpienia nadużycia prawa

W przedmiocie pytań szóstych, siódmych, dziewiątych i dziesiątych w sprawach w postępowaniach głównych

W przedmiocie kosztów

Odes?anie prejudycjalne – Zbli?anie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435/EWG – Zwolnienie zysków wypłaconych przez spółki państwa członkowskiego na rzecz spółek innych państw członkowskich – Właściwość wypłaconych zysków – Nadużycie prawa – Spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim i wypłacająca dywidendy spółce powołanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, które to dywidendy są następnie przekazywane, w całości lub prawie w całości, poza terytorium Unii Europejskiej – Spółka zależna podlegająca obowiązkowi poboru podatku u źródła z tytułu zysków

W sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowieniami z dnia 19 lutego 2016 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 25 lutego 2016 r., w postępowaniach:

Skatteministeriet

przeciwko

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, T. von Danwitz, C. Toader i F. Biltgen, prezesi izb, A. Rosas (sprawozdawca), M. Ilešić, L. Bay Larsen, M. Safjan, C.G. Fernlund, C. Vajda i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Źere?, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu T Danmark przez A.M. Ottosena i S. Andersen, advokater,
- w imieniu Y Denmark Aps przez L.E. Christensena i H.S. Hansena, advokater,
- w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga, J. Nymanna-Lindegrene oraz M.S. Wolff, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez J.S. Horsbøla Jensena, advokat,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Socio, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu luksemburskiego przez D. Holderer, działającego w charakterze

pe?nomocnika, wspieran? przez P.E. Partscha i T. Lesage'a, avocats,

- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M.K. Bulterman i C.S. Schillemans, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren i F. Bergiusa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, R. Lyala i L. Grønfeldt, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez H. Peytza, avocat,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 1 marca 2018 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Niniejsze wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotycz? wyk?adni dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 147) zmienionej dyrektyw? Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2003, L 7, s. 41 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 2, s. 3, zwanej dalej „dyrektyw? 90/435”) oraz wyk?adni art. 49, 54 i 63 TFUE.

2 Wnioski te zosta?y z?o?one w ramach sporów pomi?dzy Skatteministeriet (ministerstwem do spraw podatków, Dania) a spółkami T Danmark i Y Denmark Aps w przedmiocie na?o?onego na te spółki obowi?zku uiszczenia podatku pobranego u ?ród?a z powodu dokonanej przez nie wyp?aty dywidend na rzecz spółek nieb?d?cych rezydentami uznanych przez organ podatkowy za nieb?d?ce w?a?cicielami tych dywidend i niemog?cych zatem korzysta? z przewidzianego w dyrektywie 90/435 zwolnienia z podatku u ?ród?a.

Ramy prawne

Modelowa konwencja podatkowa OECD

3 W dniu 30 lipca 1963 r. Rada Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przyj??a wytyczne dotycz?ce zniesienia podwójnego opodatkowania i wezwa?a rz?dy krajów cz?onkowskich do dostosowania si?, przy okazji zawierania lub przegl?du dwustronnych umów, do „modelowej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i maj?tku” sporz?dzonej przez komitet do spraw podatkowych OECD i za??czonej do rzeczonych wytycznych (zwanej dalej „modelow? konwencj? podatkow? OECD”). Ta modelowa konwencja podatkowa jest regularnie analizowana i zmieniana. Jest ona przedmiotem komentarza zatwierdzonego przez Rad? OECD.

4 W pkt 7–10 komentarza do art. 1 modelowej konwencji podatkowej OECD w wersji uwzględniającej zmianę dokonaną w 1977 r. (zwanej dalej „modelową konwencją podatkową OECD z 1977 r.”), na mocy którego to artykułu ta modelowa konwencja ma zastosowanie do osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach, zwraca się uwagę na fakt, że konwencja ta może zostać niewłaściwie wykorzystana w celu uchylenia się od opodatkowania przy zastosowaniu sztucznych konstrukcji prawnych. W tych punktach komentarza podkreśla się znaczenie pojęcia „bénéficiaire effectif” (właściciela) wprowadzonego w szczególności w art. 10 (opodatkowanie dywidend) i art. 11 (opodatkowanie odsetek) tej modelowej konwencji oraz konieczności zwalczania oszustw podatkowych.

5 Artykuł 10 ust. 1 i 2 modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r. ma następujące brzmienie:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem umawiającego się państwa, rezydentowi drugiego umawiającego się państwa, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże dywidendy te mogą być opodatkowane także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, ale jeżeli osoba otrzymująca te dywidendy jest ich właścicielem, to w ten sposób ustalony podatek nie może przekroczyć:

a) 5% kwoty brutto dywidend, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka (inna niż spółka osobowa), która posiada bezpośrednio co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy;

b) we wszystkich innych przypadkach – 15% kwoty brutto dywidend”.

6 Podczas przeglądu komentarza przeprowadzonego w 2003 r. został on uzupełniony o uwagi dotyczące „spółek pośredniczących”, czyli spółek, które chociaż są formalnie właścicielami dochodu, dysponują w praktyce jedynie bardzo ograniczonymi uprawnieniami, czyniącymi z nich zwykłych powierników lub zarządców działających na rzecz zainteresowanych stron, i w związku z tym nie mogą na ich uważać za właścicieli tego dochodu. Punkt 12 komentarza do art. 10, w wersji wynikającej z przeglądu przeprowadzonego w 2003 r., przewiduje w szczególności, że „[p]ojęcie »właściciela« nie zostało użyte w właściwym i technicznym znaczeniu, lecz należy je rozumieć w jego kontekście i w świetle przedmiotu oraz celu konwencji, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i oszustw podatkowym”. W pkt 12.1 tej samej wersji komentarza wskazuje się, że „[s]przeczn[e ...] z przedmiotem i celem konwencji byłoby to, że państwo źródła udziela obniżenia lub zwolnienia z podatku rezydentowi umawiającego się państwa, który działa, inaczej niż w ramach stosunku pełnomocnika lub innego przedstawicielstwa, jako zwykły pośrednik w imieniu innej osoby, która faktycznie korzysta z danego dochodu”, oraz że „spółki pośredniczące nie mogą zasadniczo uważać za właściciela dywidend, jeżeli – chociaż jest formalnie właścicielem dochodu, to w praktyce dysponuje jedynie bardzo ograniczonymi uprawnieniami, co czyni z niej jedynie zwykłego powiernika lub zarządcę działającego w imieniu zainteresowanych stron”.

7 Podczas nowego przeglądu komentarza przeprowadzonego w 2014 r. dokonano wyjaśnień dotyczących pojęć „właściciela” oraz „spółki pośredniczącej”. Punkt 10.3 owej wersji komentarza wskazuje zatem, że „istnieje wiele możliwości rozwiązania problemu spółek pośredniczących i, bardziej ogólnie, sytuacji nabywania korzyści umownych (ang. treaty shopping), między innymi poprzez wprowadzenie w umowach szczególnych postanowień zapobiegających nadużyciom, ogólne zasady zapobiegające nadużyciom, zasady polegające na przewadze treści nad formą i

zasady dotyczące »istoty ekonomicznej«.

Dyrektywa 90/435

8 Motywy pierwszy i trzeci dyrektywy 90/435 mają następujące brzmienie:

„mając na uwadze, co następuje: konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Wspólnoty warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz utworzenia i efektywnego funkcjonowania wspólnego rynku; takie operacje nie powinny być krępowane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich; stąd też niezbędne jest wprowadzenie, w związku z konsolidacją spółek różnych państw członkowskich, zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umożliwienia przedsiębiorstwom dostosowania się do wymagań wspólnego rynku, zwiększenia ich produktywności i zwiększenia ich siły konkurencyjnej na międzynarodowym poziomie;

[...]

istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek”.

9 Artykuł 1 dyrektywy 90/435 stanowi:

„1. Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

[...]

– podziału zysków spółek zależnych danego [tego] państwa członkowskiego do spółek w innych państwach członkowskich,

– [...]

2. Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom”.

10 W art. 2 owej dyrektywy wskazano przesłanki dotyczące formy spółki, siedziby do celów podatkowych oraz podlegania podatkowi, które spółka musi spełniać, aby móc korzystać z tej dyrektywy.

11 Artykuł 3 dyrektywy 90/435 stanowi:

„1. Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

na tych samych warunkach, za spółkę dominującą uchodzi również spółka państwa

członkowskiego, która posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki tego samego państwa członkowskiego, który w całości bądź częściowo utrzymywany jest w stałym zakładzie tej poprzednio wymienionej spółki usytuowanej w innym państwie członkowskim;

od 1 stycznia 2007 r. minimalny udział wynosił będzie 15%;

od 1 stycznia 2009 r. minimalny udział wynosił będzie 10%;

b) »spółka zależna« to spółka, w której kapitale posiada udział, wymieniony w lit. a), inna spółka.

2. W drodze odstąpienia od przepisów ust. 1 państwa członkowskie mogły wybrać jedno z następujących rozwiązań:

– zastąpić, na mocy umowy dwustronnej, kryterium udziału w kapitale kryterium prawa głosów,

– nie stosować niniejszej dyrektywy w odniesieniu do spółek państwa członkowskiego, które nie utrzymują nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat udziałów kwalifikujących je jako spółki dominujące, lub do tych spółek, w których spółki z innych państw członkowskich nie utrzymują udziałów nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat”.

12 Artykuł 4 ust. 1 wspomnianej dyrektywy daje państwom członkowskim możliwość dokonania wyboru pomiędzy dwoma systemami, a mianowicie systemem zwolnienia i systemem zaliczenia.

13 Artykuł 5 owej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu”.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

14 Artykuł 10 ust. 1 i 2 umowy między Rządem Wielkiego Księstwa Luksemburga a Rządem Królestwa Danii o unikaniu podwójnego opodatkowania i ustanowieniu zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w dziedzinie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Luksemburgu w dniu 17 listopada 1980 r. (zwanej dalej „umową podatkową między Luksemburgiem a Danią”), dokonuje podziału kompetencji podatkowej pomiędzy tymi państwami członkowskimi w zakresie dywidend i ma następujące brzmienie:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem umawiającego się państwa, rezydentowi drugiego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Jednakże dywidendy te mogą być opodatkowane także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, ale jeżeli osoba otrzymująca te dywidendy jest ich właścicielem, to w ten sposób ustalony podatek nie może przekroczyć:

a) 5% kwoty brutto dywidend, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka (inna niż spółka osobowa), która posiada bezpośrednio co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy;

b) we wszystkich innych przypadkach – 15% kwoty brutto dywidend”.

15 Artyku? 10 ust. 1 i 2 umowy mi?dzy rz?dem Królestwa Danii a rz?dem Republiki Cypryjskiej o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i maj?tku, podpisanej w dniu 26 maja 1981 r., dokona? podzia?u kompetencji podatkowej w zakresie dywidend i mia? nast?puj?ce brzmienie:

„1. Dywidendy wyp?acone przez spó?k?, która jest rezydentem umawiaj?cego si? pa?stwa, rezydentowi drugiego umawiaj?cego si? pa?stwa, podlegaj? opodatkowaniu w tym drugim pa?stwie.

2. Jednak?e dywidendy te mog? by? opodatkowane tak?e w umawiaj?cym si? pa?stwie, w którym spó?ka wyp?acaj?ca dywidendy jest rezydentem, i zgodnie z ustawodawstwem tego pa?stwa, ale je?eli osoba otrzymuj?ca te dywidendy jest ich w?a?cicielem, to w ten sposób ustalony podatek nie mo?e przekroczy?:

a) 10% kwoty brutto dywidend, je?eli w?a?cicielem jest spó?ka (inna ni? spó?ka osobowa), która posiada bezpo?rednio co najmniej 25% kapita?u spó?ki wyp?acaj?cej dywidendy;

b) we wszystkich innych przypadkach – 15% kwoty brutto dywidend”.

16 Zgodnie z art. 10 ust. 2 umowy mi?dzy rz?dem Stanów Zjednoczonych Ameryki a rz?dem Królestwa Danii o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu si? od opodatkowania w zakresie podatków dochodowych, podpisanej w Waszyngtonie w dniu 19 sierpnia 1999 r., umawiaj?ce si? pa?stwo, w którym spó?ka wyp?acaj?ca dywidendy jest rezydentem, mo?e opodatkowa? dywidendy wyp?acone spó?ce b?d?cej rezydentem drugiego pa?stwa, która jest „w?a?cicielem” tych dywidend, wed?ug stawki 5% ich kwoty brutto.

17 Brak jest umowy podatkowej mi?dzy Królestwem Danii a Bermudami.

18 Z umów dwustronnych wynika, ?e pa?stwo ?ród?a, czyli w sprawach rozpatrywanych w post?powaniach gównych Królestwo Danii, mo?e opodatkowa? dywidendy wyp?acone na rzecz spó?ki maj?cej siedzib? w drugim pa?stwie cz?onkowskim wed?ug stawki wy?szej ni? stawka przewidziana w rzeczonych umowach, w przypadku gdy wspomniana spó?ka nie jest w?a?cicielem tych dywidend. W ?adnej z tych umów nie zosta?o jednak zdefiniowane poj?cie „w?a?ciciela”.

Prawo du?skie

Opodatkowanie dywidend

19 Paragraf 2 ust. 1 lit. c) selskabsskattelov (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) przewiduje:

„Zgodnie z niniejsz? ustaw? opodatkowaniu podlegaj? [...] spó?ki, stowarzyszenia i tym podobne w rozumieniu § 1 ust. 1, maj?ce siedzib? za granic?, je?eli

[...]

c) otrzymuj? dywidendy wchodz?ce w zakres § 16 A ust. 1 i 2 ustawy o wymiarze pa?stwowch podatków od dochodów [...]. Z obowi?zku podatkowego zwolnione s? dywidendy z tytu?u udziałów lub akcji spó?ki zale?nej (zob. § 4 A ustawy o opodatkowaniu dochodów z zysków kapita?owych), je?eli dywidendy wyp?acone przez spó?k? zale?n? korzystaj? ze zwolnienia lub obni?enia podatku na podstawie przepisów dyrektywy [90/435] lub postanowie? umowy podatkowej zawartej z Wyspami Owczymi, Grenlandi? lub z pa?stwem, w którym ta spó?ka

dominująca jest rezydentem. Z obowiązku podatkowego zwolnione są także dywidendy z tytułu udziałów lub akcji spółek powiązanych (zob. § 4 B ustawy o opodatkowaniu dochodów z zysków kapitałowych), które nie są udziałami lub akcjami spółek zależnych, jeżeli spółka otrzymująca, będąca członkiem grupy, ma siedzibę w państwie członkowskim [Unii/Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG)], a dywidendy korzystałyby ze zwolnienia lub obniżenia podatku na podstawie przepisów dyrektywy [90/435] lub postanowień umowy podatkowej zawartej z danym państwem, gdyby chodziło o udziały lub akcje spółek zależnych. Z obowiązku podatkowego wyłączone są także dywidendy otrzymane przez posiadaczy udziałów w spółkach dominujących znajdujących się na liście spółek, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy [90/435], ale którzy to posiadacze są uznawani do celów ich opodatkowania w Danii jako podmioty transparentne. Zastosowanie tego przepisu jest uzależnione od przesłanki, zgodnie z którą posiadacz udziałów w spółce nie może być rezydentem w Danii”.

Podatek u źródła

20 Jeżeli zgodnie z § 2 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powstaje ograniczony obowiązek podatkowy z tytułu dywidend wypłacanych z Danii, na podstawie § 65 kildeskattelov (ustawy o opodatkowaniu u źródła) duńska spółka wypłacająca dywidendy ma obowiązek poboru podatku u źródła w wysokości 28%.

21 Paragraf 65 ust. 1 i 5 ustawy o opodatkowaniu u źródła, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniach głównych, stanowi:

„1. W przypadku każdego zatwierdzenia lub podjęcia decyzji o wypłacie lub zaliczeniu dywidend z tytułu akcji lub udziałów spółek lub stowarzyszeń i tym podobnych, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, 2, 2e i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, rzeczono spółki, stowarzyszenia i tym podobne muszą pobrać 28% całkowitej wypłaconej kwoty, z zastrzeżeniem odmiennych przepisów ust. 4 lub wynikających z ust. 5–8. [...] Tak pobrana kwota zwana jest »podatkiem od dywidend«.

[...]

5. Nie pobiera się podatku od dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem za granicą, pochodzących od spółki będącej rezydentem w Danii, jeżeli dywidendy te nie powodują powstania zobowiązania podatkowego [zob. § 2 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych]”.

22 Zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zobowiązanie podatkowe wynikające z § 2 ust. 1 lit. c) tej ustawy zostaje ostatecznie spełnione poprzez pobranie przewidzianego w § 65 ustawie o opodatkowaniu u źródła podatku u źródła. Ponadto w okresie rozpatrywanym w postępowaniach głównych stawka podatku od zysków wynosiła 28%.

23 Dużkie spółki dominujące korzystają ze zwolnienia z podatku od dywidend otrzymanych od dużkich spółek zależnych zgodnie z § 13 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto z § 31 ust. 1 pkt 2 kildeskattbekendtgørelsen (rozporządzenia o opodatkowaniu u źródła) wynika, że przy wypłacie takich dywidend duńska spółka wypłacająca nie pobiera podatku u źródła.

24 Natomiast jeżeli spółka duńska podlega opodatkowaniu z tytułu dywidend wypłacanych przez inną spółkę duńską, do tej ostatniej należy pobranie podatku u źródła na podstawie § 65 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu u źródła.

25 Ministerstwo do spraw podatków przyznało przed sądem krajowym, w szczególności w

ramach sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym C-116/16, że Królestwo Danii naruszyło postanowienia traktatu FUE, pobierając w 2011 r. podatek od dywidend otrzymanych przez spółkę innego państwa członkowskiego według stawki wyższej niż wówczas obowiązywała stawka podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji ministerstwo do spraw podatków obniżyło podatek do 25%, czyli do stawki równej obowiązującej wówczas stawce podatku dochodowego od osób prawnych.

26 Termin wymagalności podatku u źródła został określony w § 66 ust. 1 zdanie drugie ustawy o opodatkowaniu u źródła, który to przepis ma następujące brzmienie:

„Podatek u źródła jest wymagalny począwszy od dnia zatwierdzenia dywidendy lub podjęcia decyzji o jej wypłacie lub zaliczeniu i podlega zapłacie nie później niż w kolejnym miesiącu, w terminie płatności przez spółkę podatków pobieranych u źródła [zwanego »A skat«] i specjalnej składowki pracowniczej, które zostały potrącone”.

27 Podmiot wypłacający dywidendy odpowiada wobec państwa za uiszczenie potrąconych kwot.

28 W przypadku zwłoki z zapłaty podatku u źródła stawka odsetek za zwłokę jest wyższa niż ta stosowana w przypadku zwłoki z zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych należącego od spółki duńskiej. Niemniej sąd krajowy wskazuje, że zgodnie ze zmianami przepisów, które weszły w życie w dniu 1 sierpnia 2013 r., stawka odsetek za zwłokę została ustalona w tej samej wysokości zarówno dla podatków u źródła, jak i podatku dochodowego od osób prawnych.

29 Zapłata odsetek za zwłokę spoczywa na osobie zobowiązanej do pobrania podatku u źródła. Dla spółki objętej nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Danii podlegającej opodatkowaniu dywidendy stanowi jeden z jej dochodów podlegających opodatkowaniu. To spółka wypłacająca powinna pobierać podatek u źródła i uiszczać go w skarbie państwa wraz z odsetkami za zwłokę w przypadku opóźnionej płatności.

30 Na podstawie § 65 C ust. 1 ustawy o opodatkowaniu u źródła podmiot wypłacający należności mające swoje źródło w Danii jest, co do zasady, zobowiązany do pobrania podatku u źródła, niezależnie od tego, czy właściciel tych należności jest rezydentem Danii, czy nie.

Prawo znajdujące zastosowanie w przypadku oszustw i nadużyć

31 Do dnia przyjęcia ustawy nr 540 z dnia 29 kwietnia 2015 r. w Danii nie istniał żaden powszechnie obowiązujący przepis ustawowy dotyczący zwalczania nadużyć. W orzecznictwie została jednak rozwinięta tak zwana doktryna realizmu, zgodnie z którą opodatkowanie należy ustalać na podstawie przeprowadzanej na potrzeby konkretnego przypadku oceny okoliczności faktycznych. Oznacza to między innymi, że w zależności od okoliczności można nie brać pod uwagę sztucznych struktur podatkowych tak, aby opodatkowanie uwzględniało rzeczywistość zgodnie z zasadą przewagi treści nad formą (substance-over-form).

32 Z postanowień odsyłających wynika, że w każdej sprawie w postępowaniach głównych strony są zgodne co do faktu, że doktryna realizmu nie stanowi wystarczającego uzasadnienia dla nieuwzględniania struktur rozpatrywanych w rzeczonych sprawach.

33 Jak wynika z tych postanowień odsyłających, w orzecznictwie rozwinięto także tak zwane zasady uprawnionego odbiorcy dochodów (rette indkomstmodtager). Zasada ta opiera się na podstawowej regule opodatkowania dochodów określonej w § 4 statsskattelov (ordynacji podatkowej), która prowadzi do tego, że organy podatkowe nie mają obowiązku akceptowania

sztucznego rozdzielania przedsiębiorstwa lub działalności, które rzeczywiście przynoszą dochody, od przyporządkowania pochodzących z nich dochodów. Zasada ta zmierza zatem do ustalenia – niezależnie od formalnej zewnętrznej konstrukcji – kto jest rzeczywistym odbiorcą określonego dochodu i tym samym kto podlega związanemu z tym obowiązki podatkowemu.

Spory w postępowaniach głównych i pytania prejudycjalne

34 W dwóch sprawach rozpatrywanych w postępowaniach głównych ministerstwo do spraw podatków kwestionuje decyzje, w drodze których Landsskatteret (krajowa komisja podatkowa, Dania) uznała, że spółka T Danmark (sprawa C-116/16) i spółka Y Denmark (sprawa C-117/16) mogły skorzystać z przewidzianego w dyrektywie 90/435 zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend wypłaconych na rzecz podmiotów mających siedzibę w innym państwie członkowskim.

35 Aby zostać objętym korzyściami podatkowymi przewidzianymi w dyrektywie 90/435, podmiot otrzymujący dywidendy musi spełniać przesłanki ustanowione przez tę dyrektywę. Niemniej jednak, jak wskazuje rzęduński w uwagach, może zaistnieć sytuacja, że grupy spółek niespełniające tych przesłanek tworzą, pomiędzy spółką wypłacającą dywidendy a podmiotem rzeczywiście uprawnionym do dysponowania nimi, jeden bądź szereg sztucznych spółek odpowiadających przesłankom formalnym rzeczony dyrektywy. Wątpliwie kwestii takich konstrukcji finansowych dotyczy przedłożone przez sąd odsyłający pytania odnoszące się do nadużycia prawa oraz pojęcia „właściciela”.

36 Okoliczności faktyczne opisane przez sąd odsyłający i zilustrowane w postanowieniach odsyłających za pomocą szeregu schematów struktur różnych grup spółek są wyjątkowo złożone i szczegółowe. Wybrane zostaną jedynie elementy niezbędne do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne.

1) Sprawa C-116/16, T Danmark

37 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym piątą funduszy kapitałowych, z których żaden nie jest spółką bądź rezydentem w państwie członkowskim ani w państwie, z którym Królestwo Danii zawarło umowę podatkową o unikaniu podwójnego opodatkowania, w 2005 r. stworzyło grupę składającą się z szeregu spółek w celu wykupienia spółki T Danmark, wającego usugodawcy duńskiego.

38 Rzęduński wskazał w uwagach, że sprawa C-116/16 dotyczy tej samej grupy spółek co grupa rozpatrywana w sprawie C-115/16 odnoszącej się do opodatkowania odsetek i bądźcej przedmiotem wydanego dzisiaj wyroku, N Luxembourg 1 i in. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16).

39 Jak wyjaśnia sąd odsyłający, fundusze kapitałowe utworzyły spółki w Luksemburgu. Jedną z nich, spółka N Luxembourg 2, nabyła w 2010 r. znaczny udział w kapitale spółki T Danmark i w związku z tym w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym posiadała ponad 50% akcji spółki T Danmark. Pozostałe akcje spółki T Danmark należały do tysięcy akcjonariuszy.

40 Na wniosek duńskich organów wiosną 2011 r. luksemburska administracja podatkowa wystawiła „certyfikat rezydencji” poświadczający między innymi, że spółka N Luxembourg 2 jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych oraz że jest właścicielem wszystkich dywidend wypłaconych z tytułu posiadanych przez nią akcji w spółce T Danmark lub jakichkolwiek innych wynikających z nich dochodów. Rzeczduński zauważyła w uwagach, że certyfikat ów nie wskazuje, na podstawie jakich informacji faktycznych został on wystawiony.

41 Zgodnie z polityką spółki T Danmark w zakresie dywidend latem 2011 r. spółka ta wypłaciła swym akcjonariuszom dywidendy w całokwitej wysokości około 1,8 miliarda koron duńskich (DKK) (około 241,4 miliona EUR). Dywidendy zostały również wypłacone wiosną 2012 r.

42 W 2011 r. spółka T Danmark skierowała do SKAT (organu podatkowego, Dania) wniosek o udzielenie wiążącej odpowiedzi w celu ustalenia, czy dywidendy wypłacone przez nią na rzecz spółki N Luxembourg 2 są zwolnione z podatku na podstawie § 2 ust. 1 lit. c) zdanie trzecie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i, tym samym, czy są zwolnione z podatku u źródła.

43 We wniosku o udzielenie wiążącej odpowiedzi wskazano, że przewidywana kwota dywidend, jaka miała zostać wypłacona spółce N Luxembourg 2 w trzecim kwartale 2011 r., wynosiła około 6 miliardów DKK (około 805 milionów EUR). Podkreślono również, że spółka N Luxembourg 2 jest samodzielną jednostką z niezależnym zarządem i uprawnieniem do samodzielnego podejmowania decyzji, a zatem nie można oczywiście z całą pewnością wiedzieć z góry, czy i w jaki sposób zarząd spółki N Luxembourg 2 faktycznie podejmie decyzję w kwestii wykorzystania tych dywidend. Wreszcie, we wniosku tym wyjañniono, że znaczna część inwestorów koñcowych jest rezydentami Stanów Zjednoczonych.

44 Ministerstwo do spraw podatków odpowiedziało, że nie można udzielić odpowiedzi na ów wniosek, jeżeli nie wiadomo, jak spółka N Luxembourg 2 wykorzysta dywidendy wypłacone przez spółkę T Danmark.

45 Spółka T Danmark odpowiedziała, iż do celów udzielenia wiążącej odpowiedzi można uznać za wykazane, że spółka T Danmark wypłaci dywidendy spółce N Luxembourg 2, która to spółka sama wypłaci dywidendy swojej własnej spółce dominującej. Zgodnie z tymi informacjami można byoby założyć, że spółka ta wypłaci część tych kwot (z tytułu dywidend lub odsetek, lub spłaty długów) spółkom kontrolowanym przez różne fundusze kapitałowe lub przez jej wierzycieli. Spółka T Danmark założyła również, że kwoty wypłacone przez spółkę N Luxembourg 2 spółkom kontrolowanym przez fundusze kapitałowe zostaną przekazane ostatecznym inwestorom w fundusze kapitałowe; spółka T Danmark wyjañnia, że nie wie jednak, w jaki sposób dochodzi do tego przekazania ani jak przekazanie to zostanie potraktowane pod względem podatkowym.

46 Skatterådet (krajowa rada podatkowa, Dania) odpowiedziała odmownie na wniosek o udzielenie wiążącej odpowiedzi.

47 Krajowa komisja podatkowa, rozpatrując wniesione przez spółkę T Danmark odwołanie od tej decyzji, stwierdziła natomiast, że dywidendy wypłacone przez tę ostatnią spółkę na rzecz spółki N Luxembourg 2 są zwolnione z podatku. Komisja ta orzekła bowiem, że ograniczony obowiązek podatkowy jest wyłączone na podstawie dyrektywy 90/435, ponieważ Królestwo Danii nie przyjął przepisów ustawowych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom, jak przewiduje to art. 1 ust. 2 owej dyrektywy, a zatem nie może opodatkować dywidend na mocy § 2 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ministerstwo do spraw podatków

z?o?y?o do s?du skarg? na t? decyzj? krajowej komisji podatkowej.

48 W tych okoliczno?ciach Østre Landsret (s?d apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy powo?anie si? przez pa?stwo cz?onkowskie na art. 1 ust. 2 dyrektywy [90/435] dotycz?cy stosowania przepisów krajowych maj?cych na celu zapobieganie oszustwom i nadu?yciom wi??e si? z przyj?ciem za?o?enia, ?e owo pa?stwo cz?onkowskie przyj??o szczególny przepis wykonawczy do art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, czy te? ?e w tym prawie krajowym ustanowione zosta?y powszechnie obowi?zuj?ce przepisy lub zasady dotycz?ce nadu?y? i oszustw, które mog? by? interpretowane zgodnie z rzeczonym art. 1 ust. 2?

b) Je?li na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie? twierdz?co, czy § 2 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym »odst?pienie od opodatkowania dywidend zale?y od spe?nienia warunków zgodnie z dyrektyw? [...] 90/435 [...]«, mo?na uzna? za taki szczególny krajowy przepis w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435?

2) Czy postanowienie zawarte w podpisanej przez dwa pa?stwa cz?onkowskie umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania sporz?dzonej zgodnie z [modelow? konwencj? podatkow? OECD], zgodnie z któr? opodatkowanie wyp?aconych dywidend jest uzale?nione od tego, czy spó?k? otrzymuj?c? dywidendy mo?na uzna? za ich w?a?ciciela, stanowi oparte na umowie postanowienie niezb?dne do zapobiegania nadu?yciom finansowym, o którym mowa w art. 1 ust. 2 [dyrektywy 90/435]?

3) Je?li Trybuna? udzieli odpowiedzi twierdz?cej na pytanie drugie, czy wówczas do s?dów krajowych nale?y okre?lenie zakresu, jaki obejmuje poj?cie »w?a?ciciela«, czy te? poj?cie to przy stosowaniu dyrektywy 90/435 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e poj?ciu temu nale?y nada? szczególne znaczenie zgodne z prawem Unii, które podlega kontroli Trybuna?u?

4) a) Je?li Trybuna? udzieli odpowiedzi twierdz?cej na pytanie drugie i odpowie na pytanie trzecie w ten sposób, ?e okre?lenie zakresu, jaki obejmuje poj?cie »w?a?ciciela«, nie nale?y do s?dów krajowych, czy wówczas poj?cie to nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e spó?ka b?d?ca rezydentem w danym pa?stwie cz?onkowskim, która – w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w niniejszej sprawie – otrzymuje dywidendy od spó?ki zale?nej w innym pa?stwie cz?onkowskim, jest »w?a?cicielem« tych dywidend w rozumieniu tego poj?cia w kontek?cie prawa Unii?

b) Czy poj?cie »w?a?ciciela« nale?y interpretowa? zgodnie z odpowiadaj?cym poj?ciem z art. 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz nale?no?ci licencyjnych mi?dzy powi?zanymi spó?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. 2003, L 157, s. 49 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 380), w zwi?zku z jej art. 1 ust. 4?

c) Czy poj?cie to nale?y zatem interpretowa? jedynie z uwzgl?dnieniem komentarzy do tego art. 10 [modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r.] (pkt 12), czy te? przy dokonywaniu wyk?adni tej mo?na zastosowa? pó?niejsze komentarze, mi?dzy innymi ten dokonany w 2003 r. w przedmiocie »spó?ek po?rednicz?cych«, czy te? ten dokonany w 2014 r. w przedmiocie »zobowi?za? umownych lub wynikaj?cych z przepisów prawnych«?

d) Jakie znaczenie dla rozpatrzenia kwestii, czy spó?k? otrzymuj?c? dywidendy mo?na uzna? za ich »w?a?ciciela«, ma to, czy ta spó?ka otrzymuj?ca dywidendy jest umownie lub na podstawie przepisów prawa zobowi?zana do dalszego przekazania tych dywidend innemu podmiotowi?

e) Jakie znaczenie dla rozpatrzenia kwestii, czy spółka otrzymująca dywidendy może na uznać za ich »właściciela«, ma to, że sąd odsyłający, po dokonaniu oceny okoliczności faktycznych sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, stwierdzi, iż spółka otrzymująca dywidendy – pomimo że nie jest ani umownie, ani na podstawie przepisów prawa zobowiązana do dalszego przekazania otrzymanych dywidend innemu podmiotowi – nie ma »pełnego« prawa do »korzystania i pobierania korzyści« z dywidend, o którym mowa w sporządzonych w 2014 r. komentarzach do [modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r.]?

5) Czy, jeżeli w niniejszej sprawie ustalono, że

- istnieją »przepisy krajowe lub postanowienia oparte na umowach mające na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom« (zob. art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435),
- dywidenda jest wypłacana przez b/d/c rezydentem w państwie członkowskim spółka (A) do spółki dominującej (B) w innym państwie członkowskim i stamtąd przekazywana spółce dominującej (C) tej drugiej spółki, b/d/c z kolei rezydentem państwa spoza Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, która te przekazała te środki dalej do swej spółki dominującej (D), również b/d/c rezydentem państwa spoza Unii lub [EOG],
- pomiędzy tym pierwszym państwem a państwem rezydencji spółki (C) nie zawarto umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- pomiędzy tym pierwszym państwem a państwem rezydencji spółki (D) zawarto umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz
- to pierwsze państwo, zgodnie z jego przepisami krajowymi, nie mogłoby ??da? poboru podatku u źródła od dywidend wypłaconych przez spółkę (A) na rzecz spółki (D), w przypadku gdyby spółka (D) była bezpośrednim właścicielem spółki (A),

zachodzi nadużycie w rozumieniu dyrektywy, skutkiem czego spółka (B) nie może korzystać z ochrony na podstawie tej dyrektywy?

6) Jeżeli b/d/c rezydentem w danym państwie członkowskim spółki (dominującej) nie może na w danym przypadku uznać na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnione z podatku u źródła z tytułu dywidend otrzymanych od spółki (zależnej) b/d/c rezydentem w innym państwie członkowskim, czy art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym to drugie państwo członkowskie opodatkowuje podatkiem od dywidend spółkę dominującą b/d/c rezydentem w innym państwie członkowskim, przy czym to państwo członkowskie uznaje b/d/c jego rezydentami spółki dominującej – w podobnych okolicznościach – za zwolnione z podatku od takich dywidend?

7) Je?li b?d?cej rezydentem w danym pa?stwie cz?onkowskim spó?ki (dominuj?cej) nie mo?na w danym przypadku uzna? na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnion? z podatku u ?ród?a z tytu?u dywidend otrzymanych od spó?ki (zale?nej) b?d?cej rezydentem w innym pa?stwie cz?onkowskim, a spó?k? dominuj?c? uznaje si? w tym drugim pa?stwie cz?onkowskim za obj?t? w nim w zakresie omawianych dywidend ograniczonym obowi?zkiem podatkowym, czy art. 49 TFUE w zwi?zku z art. 54 TFUE wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym to drugie pa?stwo cz?onkowskie nak?ada na spó?k? zobowi?zan? do poboru podatku u ?ród?a w przypadku zw?oki w p?atno?ci wymóg uiszczenia odsetek za zw?ok? o wy?szej stawce ni? stawka odsetek za zw?ok? wymaganych w tym pa?stwie cz?onkowskim w przypadku skierowania roszczenia z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych do spó?ki b?d?cej rezydentem tego pa?stwa cz?onkowskiego?

8) Je?li Trybuna? udzieli odpowiedzi twierdzc?ej na pytanie drugie i odpowie na pytanie trzecie w ten sposób, ?e okre?lenie zakresu, jaki obejmuje poj?cie »w?a?ciciela«, nie nale?y do s?dów krajowych, i je?li b?d?cej rezydentem w pa?stwie cz?onkowskim spó?ki (dominuj?cej) nie mo?na w zwi?zku z tym uzna? za zwolnion? z podatku u ?ród?a na podstawie dyrektywy 90/435 z tytu?u dywidend otrzymanych od spó?ki (zale?nej) b?d?cej rezydentem w innym pa?stwie cz?onkowskim, czy wówczas to drugie pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane zgodnie z dyrektyw? 90/435 i art. 4 ust. 3 TUE do wskazania, kogo w tej sytuacji pa?stwo to uznaje za w?a?ciciela dywidend?

9) Je?li b?d?cej rezydentem w danym pa?stwie cz?onkowskim spó?ki (dominuj?cej) nie mo?na w danym przypadku uzna? na podstawie dyrektywy 90/435 za zwolnion? z podatku u ?ród?a z tytu?u dywidend otrzymanych od spó?ki (zale?nej) b?d?cej rezydentem w innym pa?stwie cz?onkowskim, czy art. 49 TFUE w zwi?zku z art. 54 TFUE (czy te? art. 63 TFUE), razem lub ka?dy z osobna, wykluczaj? ustawodawstwo, zgodnie z którym:

- to inne pa?stwo cz?onkowskie nak?ada na spó?k? zale?n? obowi?zek poboru podatku u ?ród?a z tytu?u dywidend oraz odpowiedzialno?? wobec organów publicznych za niepobrany u ?ród?a podatek, podczas gdy nie ma takiego obowi?zku poboru podatku u ?ród?a, w przypadku gdy spó?ka dominuj?ca jest rezydentem w tym pa?stwie cz?onkowskim?

- drugie pa?stwo cz?onkowskie nalicza odsetki za zw?ok? od nale?nego podatku u ?ród?a?

Trybuna? jest proszony o udzielenie odpowiedzi na pytanie dziewi?te z uwzgl?dnieniem odpowiedzi na pytania szóste i siódme.

10) W sytuacji, gdy:

- spó?ka (dominuj?ca) b?d?ca rezydentem w pa?stwie cz?onkowskim spe?nia wskazany w dyrektywie 90/435 wymóg posiadania (w 2011 r.) co najmniej 10% kapita?u zak?adowego spó?ki (zale?nej) b?d?cej rezydentem w innym pa?stwie cz?onkowskim,

- tej spó?ki (dominuj?cej) nie mo?na w danym przypadku uzna? na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnion? z podatku u ?ród?a z tytu?u dywidendy wyp?aconej przez spó?k? zale?n?,

- (bezpo?redni lub po?redni) akcjonariusz (akcjonariusze) lub udzia?owiec (udzia?owcy) spó?ki dominuj?cej, b?d?cy rezydentami kraju trzeciego, s? uznani za w?a?cicieli rozpatrywanej dywidendy,

- ci (po?redni czy te? bezpo?redni) akcjonariusze lub udzia?owcy równie? spe?niaj? wy?ej

wskazany wymóg dotyczący udziału w kapitale,

czy wówczas art. 63 TFUE wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym państwo członkowskie, w którym znajduje się spółka zależna, opodatkowuje rozpatrywaną dywidendę w sytuacji, gdy to państwo członkowskie uznaje, że spółki będące rezydentami, które spełniają wymagania z dyrektywy 90/435 wymóg dotyczący udziału w kapitale, czyli posiadały w roku podatkowym 2011 co najmniej 10% kapitału zakładowego spółki wypłacającej dywidendę, są zwolnione z podatku od tych dywidend?”.

2) Sprawa C-117/16, Y Denmark

49 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka Y Inc. z siedzibą w Stanach Zjednoczonych (zwana dalej „spółka Y USA”), będąca spółką dominującą najwyższego szczebla grupy Y, jest notowana na giełdzie. Posiada ona spółki zależne, mające siedziby za granicą, za pośrednictwem spółki Y Global Ltd. z siedzibą na Bermudach (zwanej dalej „spółka Y Bermuda”), której jedynym przedmiotem działalności, poza posiadaniem udziałów w jej spółkach zależnych, jest posiadanie praw własności intelektualnej związanych z produktami grupy. Spółka zarządzająca pod względem administracyjnym niezależna spółka zarządzająca.

50 Spółka Y Denmark, założona w Danii w 2000 r. przez spółkę Y USA, zatrudniała od tego czasu stale około dwudziestu pracowników, prowadzi działalność w zakresie sprzedaży i świadczenia usług wsparcia, a także zdaje sprawozdanie ze swojej działalności przed spółką Y BV, mającą siedzibę w Niderlandach (zwaną dalej „spółka Y Netherlands”), na której to spółce spoczywa odpowiedzialność operacyjna w zakresie sprzedaży realizowanej przez grupę poza Stanami Zjednoczonymi, Kanadą i Meksykiem. Spółka Y Denmark jest również spółką dominującą dla europejskiej części grupy Y.

51 W rezultacie przyjęcia w Stanach Zjednoczonych American Jobs Creation Act of 2004 (ustawy z 2004 r. o tworzeniu amerykańskich miejsc pracy) spółki z siedzibą w Stanach Zjednoczonych uzyskały tymczasowo możliwość repatriacji dywidend od zagranicznych spółek zależnych na szczególnie sprzyjających warunkach opodatkowania w zamian za zobowiązanie się do wykorzystania tych zysków w Stanach Zjednoczonych do szczególnych celów, takich jak inwestycje w badania i rozwój. W tych okolicznościach spółka Y USA postanowiła o repatriacji możliwie największej kwoty dywidend spółki Y Bermuda w roku podatkowym trwającym od dnia 1 maja 2005 r. do 30 kwietnia 2006 r. Ta całkowita kwota, która miała między innymi pochodzić z dywidend wypłaconych spółce Y Bermuda przez jej spółki zależne, została ustalona na poziomie 550 milionów dolarów amerykańskich (USD) (około 450,82 miliona EUR).

52 Przed przeprowadzeniem tych wypłat dokonano restrukturyzacji europejskiej części grupy Y. W tym kontekście w dniu 9 maja 2005 r. spółka Y Bermuda utworzyła na Cyprze spółkę Y Cyprus o początkowym kapitale zakładowym 20 000 USD (około 16 400 EUR), z czego 2000 USD (około 1 640 EUR) wpłacono przy utworzeniu spółki. Na mocy umowy z dnia 16 września 2005 r. spółka Y Bermuda zbyła na rzecz spółki Y Cyprus udziały posiadane w spółce Y Denmark za kwotę 90 milionów EUR. Cena ta została uregulowana poprzez wystawienie instrumentu dłużnego.

53 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, spółka Y Cyprus jest spółką holdingową wykonującą również szereg rodzajów działalności z zakresu zarządzania środkami finansowymi, takimi jak pożyczki udzielane spółkom zależnym. Ze sprawozdań zarządczych znajdujących się w rocznych sprawozdaniach finansowych za lata podatkowe 2005–2006 i 2006–2007 wynika, że jej główną działalnością jest zarządzanie udziałami. Ponadto spółka wypłacała wynagrodzenia dla członków zarządu w wysokości, odpowiednio, 571 USD (około 468 EUR) i 915 USD (około 750 EUR). Zgodnie ze sprawozdaniami rocznymi spółka nie podlegała opodatkowaniu, ponieważ nie

osi?gn??a dodatniego wyniku podatkowego.

54 S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e w dniu 26 wrze?nia 2005 r. spó?ka Y Netherlands podj??a decyzj? o wyp?acie na rzecz spó?ki Y Denmark dywidendy za rok podatkowy 2004–2005 w kwocie 76 milionów EUR. Dywidend? t? uiszczono na rzecz spó?ki Y Denmark w dniu 25 pa?dziernika 2005 r. W dniu 28 wrze?nia 2005 r. na zgromadzeniu wspólników spó?ki Y Denmark zatwierdzono odnosz?ce si? do tego samego roku finansowego propozycje wyp?aty dywidendy dla spó?ki Y Cyprus, równie? na kwot? 76 milionów EUR. Kwot? t? uiszczono na rzecz spó?ki Y Cyprus w dniu 27 pa?dziernika 2005 r. W dniu 28 pa?dziernika 2005 r. spó?ka Y Cyprus przekaza?a t? sam? kwot? spó?ce Y Bermuda tytu?em cz??ciowej sp?aty po?yczki udzielonej na nabycie spó?ki Y Denmark.

55 W dniu 21 pa?dziernika 2005 r. spó?ka Y Cyprus utworzy?a spó?k? w Niderlandach o nazwie Y Holding BV. Na mocy umowy z dnia 25 pa?dziernika 2005 r. spó?ka Y Denmark zby?a na rzecz spó?ki Y Netherlands udzia?y posiadane w spó?ce Y Holding za kwot? 14 milionów EUR.

56 W dniu 3 kwietnia 2006 r. spó?ka Y Bermuda wyp?aci?a na rzecz spó?ki Y USA dywidend? w wysoko?ci 550 milionów USD (oko?o 450,82 miliona EUR). Zap?ata tej dywidendy zosta?a sfinansowana ze ?rodków w?asn?ch i za pomoc? kredytu bankowego.

57 W dniu 13 pa?dziernika 2006 r. na zgromadzeniu wspólników spó?ki Y Denmark zatwierdzono wyp?at? dywidendy za rok podatkowy 2005–2006 w wysoko?ci 92 012 000 DKK (oko?o 12,3 miliona EUR) na rzecz spó?ki Y Cyprus. Spó?ka Y Denmark wskaza?a, ?e kwota ta stanowi cz??? (jako dywidenda do otrzymania) dywidendy o ??cznej wysoko?ci 550 milionów USD (oko?o 450,82 miliona EUR), któr? to dywidend? spó?ka Y Bermuda wyp?aci?a spó?ce Y USA w dniu 3 kwietnia 2006 r., co zosta?o zakwestionowane przez ministerstwo do spraw podatków ze wzgl?du na brak dowodów potwierdzaj?cych. W 2010 r. spó?ka Y Denmark przekaza?a spó?ce Y Cyprus kwot? w wysoko?ci 92 012 000 DKK (oko?o 12,3 miliona EUR).

58 Wed?ug s?du odsy?aj?cego g?ówn? kwesti?, jaka w powstaje w rozpatrywanej sprawie, jest to, czy spó?ka Y Cyprus jest obj?ta ograniczonym obowi?zkiem podatkowym w Danii z tytu?u omawianych dywidend. Zgodnie z prawem krajowym zagraniczna spó?ka dominuj?ca nie jest co do zasady obj?ta ograniczonym obowi?zkiem podatkowym w Danii z tytu?u dywidend. Zwolnienie z podatku dywidend lub ich opodatkowanie wed?ug obni?onej stawki zale?y niemniej od zastosowania dyrektywy 90/435 b?d? umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tymczasem wi?kszo?? umów podatkowych zawartych przez Królestwo Danii przewiduje – jako przes?ank? zwolnienia lub obni?enia opodatkowania – aby podmiot, który otrzymuje dywidendy, by? ich „w?a?cicielem” („retmæssig ejer”). Dyrektywa 90/435 nie przewiduje podobnej przes?anki.

59 Zdaniem SKAT spó?ka Y Cyprus jest obj?ta ograniczonym obowi?zkiem podatkowym w Danii z tytu?u rozpatrywanych dywidend, poniewa? rzeczoney spó?ki nie mo?na uzna? za w?a?ciciela tych dywidend w rozumieniu umowy podatkowej zawartej pomi?dzy Królestwem Danii i Republik? Cyprysk?. Podobnie, jego zdaniem, spó?ka ta nie jest obj?ta zakresem stosowania przepisów dyrektywy 90/435 dotycz?cych zwolnienia z podatku u ?ród?a.

60 Decyzj? z dnia 17 wrze?nia 2010 r. SKAT stwierdzi?, ?e spó?ka Y Denmark powinna by?a pobra? podatek u ?ród?a od dwóch wyp?at dywidend dokonanych w latach 2005 i 2006 na rzecz jej spó?ki dominuj?cej, Y Cyprus, oraz ?e spó?k? Y Denmark nale?y uzna? za odpowiedzialn? za zap?at? rzeczonych podatków u ?ród?a.

61 Decyzja ta zosta?a zaskar?ona przed krajow? komisj? podatkow?. W dniu 16 grudnia 2011 r. komisja ta, tak jak SKAT, uzna?a, ?e spó?ka Y Cyprus nie jest w?a?cicielem dywidend w rozumieniu umowy podatkowej zawartej pomi?dzy Królestwem Danii i Republik? Cyprysk?, ale

uwzględnia zarzut podniesiony przez spółkę Y Denmark, zgodnie z którym nie było potrzeby pobrania podatku u spółki Y, ponieważ spółka Y Cyprus powinna korzystać z przewidzianych w dyrektywie 90/435 zasad dotyczących zwolnienia z podatku.

62 Ministerstwo do spraw podatków złożyło do sądu odwołanie od decyzji krajowej komisji podatkowej.

63 W postanowieniu odwołującym sąd odwoławczy zwraca uwagę, że strony sporu zgadzają się co do faktu, że tak zwana doktryna realizmu nie pozwala na nieuwzględnienie zrealizowanych struktur oraz że spółka otrzymująca dywidendy, w niniejszym przypadku spółka Y Cyprus, jest uprawnionym podmiotem uzyskującym dochód w rozumieniu prawa duńskiego.

64 W tych okolicznościach Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy powołanie się przez państwo członkowskie na art. 1 ust. 2 dyrektywy [90/435] dotyczący stosowania przepisów krajowych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom wiążące się z przyjęciem założeń, że owo państwo członkowskie przyjęło szczególny przepis wykonawczy do art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, czy też że w tym prawie krajowym ustanowione zostały powszechnie obowiązujące przepisy lub zasady dotyczące nadużyć i oszustw, które mogły być interpretowane zgodnie z rzeczoną art. 1 ust. 2?

b) Jeżeli na pytanie pierwsze lit. a) należy odpowiedzieć twierdząco, czy § 2 ust. 1 lit. c) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym »odstąpienie od opodatkowania dywidend zależy od spełnienia warunków zgodnie z dyrektywą [...] 90/435 [...]«, można uznać za taki szczególny krajowy przepis w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435?

2) a) Czy postanowienie zawarte w podpisanej przez dwa państwa członkowskie umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania sporządzonej zgodnie z [modelową konwencją podatkową OECD], zgodnie z którą opodatkowanie wypłaconych dywidend jest uzależnione od tego, czy spółka otrzymująca dywidendy można uznać za ich właściciela, stanowi oparte na umowie postanowienie niezbędne do zapobiegania nadużyciom finansowym, o którym mowa w art. 1 ust. 2 [dyrektywy 90/435]?

b) Jeżeli tak – to czy ujęty w art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 wyraz »umowy« należy interpretować w ten sposób, że wiąże się on z przyjęciem założeń, iż państwo członkowskie może zgodnie ze swym prawem krajowym powoływać się na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania na niekorzyść podatnika?

3) Jeżeli Trybunał udzieli odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie lit. a), czy wówczas do sądów krajowych należy określenie zakresu, jaki obejmuje pojęcie »właściciela«, czy też pojęcie to przy stosowaniu dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że pojęciu temu należy nadać szczególne znaczenie zgodne z prawem Unii, które podlega kontroli Trybunału?

4) a) Jeżeli Trybunał udzieli odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie lit. a) i odpowie na pytanie trzecie w ten sposób, że określenie zakresu, jaki obejmuje pojęcie »właściciela«, nie należy do sądów krajowych, czy wówczas pojęcie to należy interpretować w ten sposób, że spółka będąca rezydentem w danym państwie członkowskim, która – w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w niniejszej sprawie – otrzymuje dywidendy od spółki zależnej w innym państwie członkowskim, jest »właścicielem« tych dywidend w rozumieniu tego pojęcia w kontekście prawa Unii?

b) Czy pojęcie »właściciela« należy interpretować zgodnie z odpowiadającym pojęciem z art. 1

ust. 1 dyrektywy [2003/49], w związku z jej art. 1 ust. 4?

c) Czy pojmiecie to należą zatem interpretować jedynie z uwzględnieniem komentarzy do tego art. 10 [modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r.] (pkt 12), czy też przy dokonywaniu wykądni tej można zastosować późniejsze komentarze, między innymi ten dokonany w 2003 r. w przedmiocie »spółek pośredniczących«, czy też ten dokonany w 2014 r. w przedmiocie »zobowiązań umownych lub wynikających z przepisów prawnych«?

d) Jakie znaczenie dla rozpatrzenia kwestii, czy spółka otrzymująca dywidendy można uznać za ich »właściciela«, ma to, czy ta spółka otrzymująca dywidendy jest umownie lub na podstawie przepisów prawa zobowiązana do dalszego przekazania tych dywidend innemu podmiotowi?

e) Jakie znaczenie dla rozpatrzenia kwestii, czy spółka otrzymująca dywidendy można uznać za ich »właściciela«, ma to, że się odsyła, po dokonaniu oceny okoliczności faktycznych sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, stwierdzi, iż spółka otrzymująca dywidendy – pomimo że nie jest ani umownie, ani na podstawie przepisów prawa zobowiązana do dalszego przekazania otrzymanych dywidend innemu podmiotowi – nie ma »pełnego« prawa do »korzystania i pobierania korzyści« z dywidend, o którym mowa w sporządzonych w 2014 r. komentarzach do [modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r.]?

5) Czy, jeżeli w niniejszej sprawie ustalono, że

– istnieją »przepisy krajowe lub postanowienia oparte na umowach mające na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom« (zob. art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435),

– dywidenda jest wypłacana przez b/d/c? rezydentem w państwie członkowskim spółka (A) do spółki dominującej (B) w innym państwie członkowskim i stamtąd przekazywana spółce dominującej (C) tej drugiej spółki, b/d/c? z kolei rezydentem państwa spoza Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, która też przekazała te środki dalej do swej spółki dominującej (D), również b/d/c? rezydentem państwa spoza Unii lub [EOG],

– pomiędzy tym pierwszym państwem a państwem rezydencji spółki (C) nie zawarto umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,

– pomiędzy tym pierwszym państwem a państwem rezydencji spółki (D) zawarto umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz

– to pierwsze państwo, zgodnie z jego przepisami krajowymi, nie mogłoby być da? poboru podatku u źródła od dywidend wypłaconych przez spółka (A) na rzecz spółki (D), w przypadku gdyby spółka (D) była bezpośrednim właścicielem spółki (A),

zachodzi nadużycie w rozumieniu dyrektywy, skutkiem czego spółka (B) nie może korzystać z ochrony na podstawie tej dyrektywy?

6) Jeżeli b/d/c? rezydentem w danym państwie członkowskim spółki (dominującej) nie można w danym przypadku uznać na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnione z podatku u źródła z tytułu dywidendy otrzymanej od spółki (zależnej) b/d/c? rezydentem w innym państwie członkowskim, czy art. 43 WE w związku z art. 48 WE (czy też art. 56 WE) wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym to drugie państwo członkowskie opodatkowuje podatkiem od dywidend spółka dominując? b/d/c? rezydentem w innym państwie członkowskim, przy czym to państwo członkowskie uznaje b/d/c? jego rezydentami spółki dominującej – w podobnych okolicznościach – za zwolnione z podatku od takich dywidend?

7) Jeżeli b/d/c? rezydentem w danym państwie członkowskim spółki (dominującej) nie można

w danym przypadku uznać na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnioną z podatku u źródła z tytułu dywidend otrzymanych od spółki (zależnej) będącej rezydentem w innym państwie członkowskim, a spółka dominująca znajduje się w tym drugim państwie członkowskim za objętą w nim w zakresie omawianych dywidend ograniczonym obowiązkiem podatkowym, czy art. 43 WE w związku z art. 48 WE (czy też art. 56 WE) wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym to drugie państwo członkowskie nakłada na spółkę zobowiązanie do poboru podatku u źródła w przypadku zwolnienia w państwie wymóg uiszczenia odsetek za zwolnienie o wyższej stawce niż stawka odsetek za zwolnienie wymaganych w tym państwie członkowskim w przypadku skierowania roszczenia z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych do spółki będącej rezydentem tego państwa członkowskiego?

8) Jeśli Trybuna udzieli odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie lit. a) i odpowie na pytanie trzecie w ten sposób, że określenie zakresu, jaki obejmuje pojęcie »właściciela«, nie należy do sądów krajowych, i jeśli będącej rezydentem w państwie członkowskim spółki (dominującej) nie można w związku z tym uznać za zwolnioną z podatku u źródła na podstawie dyrektywy 90/435 z tytułu dywidend otrzymanych od spółki (zależnej) będącej rezydentem w innym państwie członkowskim, czy wówczas to drugie państwo członkowskie jest zobowiązane zgodnie z dyrektywą 90/435 i art. 10 WE do wskazania, kogo w tej sytuacji państwo to uznaje za właściciela dywidend?

9) Jeśli będącej rezydentem w danym państwie członkowskim spółki (dominującej) nie można w danym przypadku uznać, w związku z dyrektywą 90/435, za zwolnioną z opodatkowania u źródła z tytułu dywidendy otrzymanej od spółki (zależnej) będącej rezydentem w innym państwie członkowskim, czy art. 43 WE w związku z art. 48 WE (bądź też art. 56 WE), razem lub każdy z osobna, wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym:

- to inne państwo członkowskie nakłada na spółkę zależną obowiązek poboru podatku u źródła z tytułu dywidend oraz odpowiedzialność wobec organów publicznych za niepobrany u źródła podatek, podczas gdy nie ma takiego obowiązku poboru podatku u źródła, w przypadku gdy spółka dominująca jest rezydentem w tym państwie członkowskim?

- drugie państwo członkowskie nalicza odsetki za zwolnienie od należnego podatku u źródła?

Trybuna jest proszony o udzielenie odpowiedzi na pytanie dziewięte z uwzględnieniem odpowiedzi na pytania szóste i siódme.

10) W sytuacji, gdy:

- spółka (dominująca) będąca rezydentem w państwie członkowskim spełnia wskazany w dyrektywie 90/435 wymóg posiadania (w 2005 r. i 2006 r.) co najmniej 20% kapitału zakładowego spółki (zależnej) będącej rezydentem w innym państwie członkowskim,

- tej spółki (dominującej) nie można w danym przypadku uznać na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 za zwolnioną z podatku u źródła z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę zależną,

- (bezpośredni lub pośredni) akcjonariusz (akcjonariusze) lub udziałowiec (udziałowcy) spółki dominującej, będący rezydentami kraju trzeciego, są uznani za właścicieli rozpatrywanej dywidendy,

- ci (pośredni czy też bezpośredni) akcjonariusze lub udziałowcy również spełniają wyżej wskazany wymóg dotyczący udziału w kapitale,

czy wówczas art. 56 WE wyklucza ustawodawstwo, zgodnie z którym państwo członkowskie, w którym znajduje się spółka zależna, opodatkowuje rozpatrywaną dywidendę w sytuacji, gdy to państwo członkowskie uznaje, że spółki będące rezydentami, które spełniają wymagania z dyrektywy 90/435 wymóg dotyczący udziału w kapitale, czyli posiadały w latach podatkowych 2005 i 2006 co najmniej 20% kapitału zakładowego spółki wypłacającej dywidendę (15% w latach 2007 i 2008, a następnie 10%), są zwolnione z podatku od tych dywidend?”.

Postępowanie przed Trybunałem

65 Z uwagi na związek dwóch spraw rozpatrywanych w postępowaniach głównych, które dotyczą wykadni dyrektywy 90/435 oraz podstawowych swobód gwarantowanych w traktatach, sprawy te należą po prostu do celów wydania wyroku.

66 Pismem z dnia 2 marca 2017 r. rzęduński, zgodnie z art. 16 akapit trzeci statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniosł o rozstrzygnięcie tych spraw przez wielką izbę Trybunału. Ponadto ze względu na podobieństwo między tymi sprawami a sprawami C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, które są przedmiotem wydanego dziś wyroku N Luxembourg 1 i in. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16), rzęduński zaproponował, aby Trybunał na podstawie art. 77 swojego regulaminu postępowania postanowił o zorganizowaniu wspólnej rozprawy dla wszystkich tych spraw. Trybunał przychylił się do wniosków rzęduńskiego.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

67 Przedstawione przez sąd krajowy pytania dotyczą trzech kwestii. Pierwsza kwestia dotyczy istnienia podstawy prawnej pozwalającej państwu członkowskiemu odmówić – z powodu popełnienia nadużycia prawa – spółce wypłacającej zyski na rzecz spółki z innego państwa członkowskiego, której jest ona spółką zależną, możliwości skorzystania ze zwolnienia przewidzianego przez art. 5 dyrektywy 90/435. Jeżeli taka podstawa prawna istnieje, druga kwestia poruszona w pytaniach dotyczy elementów konstytutywnych ewentualnego nadużycia prawa oraz sposobów na ich udowodnienie. Wreszcie, trzecia kwestia wypływa z pytań przedstawionych również przy okazji, że państwo członkowskie może odmówić możliwości uzyskania przez taką spółkę korzyści wynikających z dyrektywy 90/435, dotyczy wykadni postanowień traktatu FUE odnoszących się do swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego przepływu kapitału w celu umożliwienia sądowi odsyłającemu sprawdzenia, czy ustawodawstwo duńskie narusza te swobody.

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego oraz pytań czwartych lit. a)–c) spraw w postępowaniach głównych

68 Poprzez pytania od pierwszego do trzeciego oraz pytanie czwarte lit. a)–c) w sprawach w postępowaniach głównych sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia w pierwszej kolejności, czy przewidziane w art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 zwalczanie oszustw lub nadużyć zakłada istnienie przepisu krajowego lub postanowienia umownego mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom w rozumieniu rzeczzonego artykułu. W drugiej kolejności sąd ów pyta, czy umowa zredagowana zgodnie z modelem konwencji podatkowej OECD i zawierająca pojęcie „właściciela” może stanowić postanowienie umowne mające na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435. W trzeciej kolejności zmierza on do ustalenia, czy to pojęcie „właściciela” jest pojęciem prawa Unii i należy je rozumieć w ten sam sposób co pojęcie „właściciela” znajdujące się w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 oraz czy do celów interpretacji tego przepisu można wziąć pod uwagę art. 10 modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r. Sąd ten pyta w szczególności, czy przepis krajowy zawierający

poj?cie „w?a?ciciela” mo?na uzna? za stanowi?ce podstaw? prawn? pozwalaj?c? na zwalczanie nadu?y? prawa.

69 Na wst?pie nale?y zbada? pierwsze pytania w sprawach w post?powaniach g?ównych, w drodze których s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy w celu zwalczania nadu?y? prawa w ramach stosowania dyrektywy 90/435 pa?stwo cz?onkowskie musi przyj?? szczególny przepis prawa transponuj?cy t? dyrektyw?, czy te? mo?e odnosi? si? do zasad lub przepisów krajowych, lub postanowie? umownych maj?cych na celu zapobieganie nadu?y?ciom.

70 W tym wzgl?dzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w prawie Unii istnieje ogólna zasada prawa, zgodnie z któr? podmioty prawa nie mog? powo?ywa? si? na przepisy prawa Unii w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?y?cia (wyroki: z dnia 9 marca 1999 r., Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 68; z dnia 12 wrze?nia 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, pkt 35; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C?251/16, EU:C:2017:881, pkt 27; a tak?e z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, pkt 99).

71 Podmioty prawa s? zobowi?zane do przestrzegania tej ogólnej zasady prawa. Stosowania przepisu prawa Unii nie mo?na bowiem rozszerzy? na dzia?ania prowadzone w celu korzystania w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?y?cia z korzy?ci przewidzianych w prawie Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, pkt 38; z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C?251/16, EU:C:2017:881, pkt 27; a tak?e z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, pkt 99).

72 Z zasady tej wynika zatem, ?e pa?stwo cz?onkowskie musi odmówi? mo?liwo?ci skorzystania z przepisów prawa Unii, je?eli przepisy te s? powo?ywane nie po to, aby realizowa? ich cele, lecz aby uzyska? korzy?ci z prawa Unii, podczas gdy przes?anki uzyskania tej korzy?ci s? spe?nione jedynie formalnie.

73 Jest tak mi?dzy innymi w przypadku, gdy dokonanie formalno?ci celnych nie wpisuje si? w ramy normalnych transakcji handlowych, lecz ma charakter czysto formalny i ma na celu jedynie nieuczciwe otrzymanie kwot wyrównawczych (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 pa?dziernika 1981 r., Schumacher i in., 250/80, EU:C:1981:246, pkt 16; a tak?e z dnia 3 marca 1993 r., General Milk Products, C?8/92, EU:C:1993:82, pkt 21) lub refundacji wywozowych (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, pkt 59).

74 Dodatkowo zasada zakazuj?ca nadu?ywania prawa znajduje zastosowanie w dziedzinach tak ró?norodnych jak swobodny przep?yw towarów (wyrok z dnia 10 stycznia 1985 r., Association des Centres distributeurs Leclerc i Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, pkt 27), swoboda ?wiadczenia us?ug (wyrok z dnia 3 lutego 1993 r., Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, pkt 13), zamówienia publiczne na us?ugi (wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” i in., C?113/13, EU:C:2014:2440, pkt 62), swoboda przedsi?biorczo?ci (wyrok z dnia 9 marca 1999 r., Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, pkt 24), prawo spó?ek (wyrok z dnia 23 marca 2000 r., Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, pkt 33), zabezpieczenia spo?eczne (wyroki: z dnia 2 maja 1996 r., Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, pkt 24; z dnia 6 lutego 2018 r., Altun i in., C?359/16, EU:C:2018:63, pkt 48; a tak?e z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, pkt 99), transport (wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, pkt 19–25), polityka spo?eczna (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, pkt 37–41), ?rodki ograniczaj?ce (wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Afrasiabi i in., C?72/11, EU:C:2011:874, pkt 62), czy te? podatek od warto?ci dodanej (VAT) (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 74).

75 W odniesieniu do tej ostatniej dziedziny Trybuna² wielokrotnie zauwa³a, ⁴że o ile zwalczanie oszustw, uchylania się od opodatkowania i ewentualnych nadu⁵y⁶ jest celem uznanym i wspieranym przez szóst⁷ dyrektyw⁸ Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa⁹stw cz¹⁰onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto¹¹ci dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j¹²z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), o tyle zasada zakazuj¹³ca praktyk stanowi¹⁴cych nadu¹⁵y¹⁶cie jest jednak ogóln¹⁷ zasad¹⁸ prawa Unii, która ma zastosowanie niezależ¹⁹nie od kwestii, czy nadu²⁰y²¹wane prawa i korzy²²ci znajduj²³ podstaw²⁴ w traktatach, rozporz²⁵dzeniach, czy te²⁶ w dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C²⁷251/16, EU:C:2017:881, pkt 30, 31).

76 Wynika st²⁸d, ²⁹że na ogóln³⁰ zasad³¹ zakazuj³²cy³³ praktyk stanowi³⁴cych nadu³⁵y³⁶cie nale³⁷y powo³⁸a³⁹ się wobec osoby, która podnosi pewne przepisy prawa Unii przewiduj⁴⁰ce korzy⁴¹ci w sposób niezgodny z celami realizowanymi przez owe przepisy. Trybuna⁴² orzek⁴³ zatem, ⁴⁴że mo⁴⁵na powo⁴⁶a⁴⁷ się na t⁴⁸ zasad⁴⁹ wobec podatnika w celu odmowy przyznania mu w szczególno⁵⁰ci prawa do zwolnienia z VAT, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewiduj⁵¹cych tak⁵² odmow⁵³ (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C⁵⁴131/13, C⁵⁵163/13 i C⁵⁶164/13, EU:C:2014:2455, pkt 62; a tak⁵⁷e z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C⁵⁸251/16, EU:C:2017:881, pkt 33).

77 O ile art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 przewiduje, ⁵⁹że dyrektywa ta nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowie⁶⁰ opartych na umowach maj⁶¹cych na celu zapobieganie oszustwom i nadu⁶²y⁶³ciom, o tyle przepisu tego nie mo⁶⁴na interpretowa⁶⁵ jako wykluczaj⁶⁶cego stosowanie ogólnej zasady prawa Unii zakazuj⁶⁷cej praktyk stanowi⁶⁸cych nadu⁶⁹y⁷⁰cie, przywo⁷¹anej w pkt 70–72 niniejszego wyroku. Transakcje, wzgl⁷²dem których SKAT podnosi, ⁷³że stanowi⁷⁴ nadu⁷⁵y⁷⁶cie prawa, wchodz⁷⁷ bowiem w zakres stosowania prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C⁷⁸103/09, EU:C:2010:804, pkt 42) i mog⁷⁹yby okaza⁸⁰ się niezgodne z celem realizowanym przez t⁸¹ dyrektyw⁸².

78 W tym wzgl⁸³dzie, jak wynika z motywów pierwszego i trzeciego dyrektywy 90/435, celem tej dyrektywy jest u⁸⁴atwienie konsolidacji spół⁸⁵ek na szczeblu Unii poprzez wprowadzenie zasad opodatkowania, które s⁸⁶ neutralne w odniesieniu do konkurencji, w celu umo⁸⁷liwienia przedsi⁸⁸biorstwom dostosowania się do wymaga⁸⁹ wspólnego rynku, zwi⁹⁰kszenia ich produktywno⁹¹ci i zwi⁹²kszenia ich si⁹³y konkurencyjnej na mi⁹⁴dzynarodowym poziomie.

79 Tymczasem umo⁹⁵liwienie tworzenia struktur finansowych, których jedynym celem jest uzyskanie korzy⁹⁶ci podatkowych wynikaj⁹⁷cych z zastosowania dyrektywy 90/435, nie jest zgodne z takimi celami, a wr⁹⁸cz przeciwnie – narusza prawid⁹⁹owe funkcjonowanie rynku wewn¹⁰⁰trznego poprzez zak¹⁰¹ócenie warunków konkurencji. Jak zauwa¹⁰²y¹⁰³a w istocie rzecznik generalna w pkt 51 opinii w sprawie C¹⁰⁴116/16, jest tak nawet wtedy, gdy dane transakcje nie s¹⁰⁵u¹⁰⁶ realizacji wy¹⁰⁷ecznie tego celu, jako ¹⁰⁸że Trybuna¹⁰⁹ orzek¹¹⁰, i¹¹¹ zasada zakazuj¹¹²ca praktyk stanowi¹¹³cych nadu¹¹⁴y¹¹⁵cie prawa znajduje zastosowanie w dziedzinie podatków, gdy uzyskanie korzy¹¹⁶ci podatkowej stanowi zasadniczy cel danych transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C¹¹⁷425/06, EU:C:2008:108, pkt 45; a tak¹¹⁸e z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in., C¹¹⁹251/16, EU:C:2017:881, pkt 53).

80 Ponadto zastosowaniu zasady zakazuj¹²⁰cej praktyk stanowi¹²¹cych nadu¹²²y¹²³cie nie stoi na przeszkodzie prawo podatników do korzystania z konkurencji podatkowej pomi¹²⁴dzy pa¹²⁵stwami cz¹²⁶onkowskimi na skutek braku harmonizacji podatków dochodowych. W tym wzgl¹²⁷dzie nale¹²⁸y przypomnie¹²⁹, ¹³⁰że celem dyrektywy 90/435 by¹³¹a harmonizacja w zakresie podatków bezpo¹³²rednich poprzez wprowadzenie zasad opodatkowania, które s¹³³ neutralne w odniesieniu do konkurencji, oraz ¹³⁴że dyrektywa ta nie zamierza¹³⁵a stawia¹³⁶ pa¹³⁷stwom cz¹³⁸onkowskim przeszkód w

przyjmowaniu w?a?ciwych ?rodków maj?cych na celu zwalczanie oszustw i nadu?y? finansowych.

81 Chocia? poszukiwanie przez podatnika jak najkorzystniejszego dla niego systemu podatkowego nie mo?e, samo w sobie, uzasadnia? ogólnego domniemania pope?nienia oszustwa lub nadu?ycia finansowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 wrze?nia 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, pkt 50; z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 84; a tak?e z dnia 24 listopada 2016 r., SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, pkt 60), niemniej jednak taki podatnik nie mo?e korzysta? z prawa lub korzy?ci wynikaj?cych z prawa Unii, gdy dana transakcja jest ca?kowicie sztuczna pod wzgl?dem ekonomicznym i ma na celu unikni?cie stosowania przepisów danego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 wrze?nia 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, pkt 51; z dnia 7 listopada 2013 r., K, C?322/11, EU:C:2013:716, pkt 61; a tak?e z dnia 25 pa?dziernika 2017 r., Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, pkt 61–63).

82 Z rozwa?a? tych wynika, ?e w?adze i s?dy krajowe powinny odmówi? mo?liwo?ci skorzystania z praw przewidzianych w dyrektywie 90/435, gdy na prawa te powo?ano si? w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?ycia.

83 Tak wi?c w ?wietle ogólnej zasady prawa Unii zakazuj?cej praktyk stanowi?cych nadu?ycie i konieczno?ci przestrzegania tej zasady w ramach wykonywania prawa Unii brak przepisów krajowych lub postanowie? umownych maj?cych na celu zapobieganie nadu?yciom nie ma wp?ywu na obowi?zek w?adz krajowych w zakresie odmówienia mo?liwo?ci skorzystania z praw przewidzianych w dyrektywie 90/435, gdy powo?ano si? na nie w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?ycia.

84 Skar??ce w post?powaniach g?ównych powo?uj? si? na wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), który dotyczy skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w dyrektywie Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania maj?cego zastosowanie w przypadku ??czenia, podzia?ów, wnoszenia aktywów i wymiany udzia?ów, dotycz?cych spółek ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 142), na poparcie twierdzenia, ?e na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 dane pa?stwo cz?onkowskie mo?e odmówi? skorzystania z przewidzianych przez t? dyrektyw? korzy?ci jedynie wtedy, gdy ustawodawstwo krajowe zawiera odr?bn? i szczególn? podstaw? prawn? w tym zakresie.

85 Argumentacji tej nie mo?na jednak przyj??.

86 Trybuna? co prawda przypomina? w pkt 42 wyroku z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), ?e zasada pewno?ci prawa sprzeciwia si? temu, aby dyrektywy same przez si? mog?y nak?ada? obowi?zki na jednostki oraz w zwi?zku z tym aby pa?stwo cz?onkowskie mog?o powo?ywa? si? na dyrektywy, jako takie, przeciwko jednostkom.

87 Przypomina? równie?, ?e takie stwierdzenie pozostaje bez uszczerbku dla skierowanego do wszystkich organów pa?stwa cz?onkowskiego wymogu, zgodnie z którym organy te przy stosowaniu prawa krajowego maj? interpretowa? go w miar? mo?liwo?ci zgodnie z tre?ci? i celem dyrektyw, aby osi?gn?? zamierzony przez te dyrektywy rezultat, a zatem rzeczne organy mog? powo?a? si? wobec jednostek na wyk?adni? zgodn? prawa krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

88 Na podstawie tych rozwa?a? Trybuna? wezwa? s?d odsy?aj?cy do sprawdzenia, czy w prawie du?skim istnieje przepis lub ogólna zasada zakazuj?ce nadu?ycia prawa lub te? inne przepisy dotycz?ce oszustw podatkowych b?d? uchylania si? od opodatkowania, które mog?yby

by? interpretowane zgodnie z przepisem dyrektywy 90/434, zgodnie z którym pa?stwo cz?onkowskie mo?e w zasadzie odmówi? prawa do odliczenia przewidzianego w tej dyrektywie w przypadku transakcji zmierzaj?cej zasadniczo do takiego oszustwa lub uchylecia si? od opodatkowania, oraz do sprawdzenia nast?pnie, w razie potrzeby, czy przes?anki zastosowania tych przepisów krajowych zosta?y spe?nione w sprawie w post?powaniu g?ównym (zob. podobnie wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, pkt 46, 47).

89 Niemniej jednak nawet gdyby okaza?o si? w sprawach w post?powaniach g?ównych, ?e prawo krajowe nie zawiera takich zasad podlegaj?cych wyk?adni zgodnej z art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, nie mo?na – niezale?nie od tego, co Trybuna? orzek? w wyroku z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408) – wnioskowa? z tego, i? krajowe s?dy i organy nie maj? mo?liwo?ci odmówienia korzy?ci wynikaj?cej z prawa do zwolnienia przewidzianego w art. 5 owej dyrektywy w wypadku oszustwa lub nadu?ycia prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, pkt 54).

90 Odmowa udzielona podatnikowi w takich okoliczno?ciach nie stanowi bowiem przypadku wskazanego w pkt 86 niniejszego wyroku, poniewa? odmowa ta odpowiada ogólnej zasadzie prawa Unii, zgodnie z któr? nikt nie mo?e powo?ywa? si? na normy prawa Unii w sposób stanowi?cy oszustwo lub nadu?ycie prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, pkt 55, 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

91 Ze wzgl?du na to, ?e – jak przypomniano w pkt 70 niniejszego wyroku – okoliczno?ci nosz?ce znamiona oszustwa lub nadu?ycia nie mog? uzasadni? prawa przewidzianego w porz?dku prawnym Unii, odmowa przyznania korzy?ci na podstawie dyrektywy, takiej jak dyrektywa 90/435, nie mo?e nak?ada? na dan? jednostk? obowi?zku na mocy tej dyrektywy, lecz jest jedynie konsekwencj? stwierdzenia, ?e obiektywne przes?anki wymagane w celu uzyskania po??danej korzy?ci przewidziane przez rzeczon? dyrektyw? w odniesieniu do tego prawa s? spe?nione wy??cznie formalnie (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

92 W takich okoliczno?ciach pa?stwa cz?onkowskie musz? zatem odmówi? przyznania korzy?ci wynikaj?cej z dyrektywy 90/435 w my?l ogólnej zasady zakazuj?cej praktyk stanowi?cych nadu?ycie, zgodnie z któr? prawo Unii nie mo?e obejmowa? nadu?y? podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia, C?356/15, EU:C:2018:555, pkt 99 i przytoczone tam orzecznictwo).

93 W ?wietle ustalenia dokonanego w pkt 72 niniejszego wyroku nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na przedstawione przez s?d odsy?aj?cy pytania drugie dotycz?ce w istocie tego, czy postanowienie dwustronnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania odnosz?ce si? do poj?cia „w?a?ciciela” mo?e stanowi? podstaw? prawn? dla zwalczania oszustw i nadu?y? w ramach dyrektywy 90/435.

94 W tych okoliczno?ciach nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania trzecie ani na pytania czwarte lit. a)–c) dotycz?ce wyk?adni tego samego poj?cia „w?a?ciciela”, poniewa? pytania te zosta?y przedstawione tylko na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdz?cej na pytania drugie.

95 Bior?c pod uwag? ca?o?? powy?szych rozwa?a?, na pytania pierwsze nale?y odpowiedzie?, ?e ogóln? zasad? prawa Unii, zgodnie z któr? podmioty prawa nie mog? powo?ywa? si? na przepisy prawa Unii w sposób nosz?cy znamiona oszustwa lub nadu?ycia,

należy interpretować w ten sposób, że w przypadku praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie władze i sądy krajowe powinny odmówić podatnikowi możliwości skorzystania z przewidzianego w art. 5 rzeczony dyrektywy zwolnienia z podatku u źródła z tytułu zysków wypłaconych spółce dominującej przez jej spółkę zależną nawet w braku przepisów prawa krajowego lub postanowień umownych przewidujących taką odmowę.

W przedmiocie pytań czwartych lit. d) i e) oraz pytań piątych i ósmych w sprawach w postępowaniach głównych

96 Poprzez pytania czwarte lit. d) i e) oraz pytania piąte w sprawach w postępowaniach głównych sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, jakie są elementy konstytutywne nadużycia prawa i w jaki sposób można wykazać te elementy. W tym względzie sąd ów ma wątpliwości co do kwestii, czy spółka może uznać za swoją, która rzeczywiście otrzymała dywidendy jej spółki zależnej, w przypadku gdy jest ona umownie lub na podstawie przepisu prawa zobowiązana do przekazania dalej tych dywidend innemu podmiotowi lub gdy z okoliczności faktycznych wynika, że spółka ta – nie będąc związana takim zobowiązaniem – nie ma „pełnego” prawa do „korzystania i pobierania korzyści” z dywidendy w rozumieniu sporządzonego w 2014 r. komentarza do modelowej konwencji podatkowej OECD z 1977 r. Sąd ten ma także wątpliwości co do kwestii, czy nadużycie prawa występuje wtedy, gdy właścicielem przekazanych przez spółkę pośredniczącą dywidend jest ostatecznie spółka mająca siedzibę w państwie trzecim, z którym dane państwo członkowskie zawarło umowę podatkową. Poprzez ósme pytania sąd odsyłający zmierza jeszcze w istocie do ustalenia, czy państwo członkowskie, które odmawia uznania, że spółka z innego państwa członkowskiego jest właścicielem dywidend, jest zobowiązane do wskazania spółki, którą, w danym przypadku, uznaje za właściciela dywidend.

W przedmiocie elementów konstytutywnych nadużycia prawa i związanych z nimi dowodów

97 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że dowód istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga z jednej strony zaistnienia ogółu obiektywnych okoliczności, z których wynika, że pomimo formalnego poszanowania przesłanek przewidzianych w uregulowaniu Unii cel, jakiemu służy to uregulowanie, nie zostało osiągnięte, a z drugiej strony – wystąpienia subiektywnego elementu w postaci woli uzyskania korzyści wynikających z uregulowania Unii poprzez sztuczne stworzenie warunków wymaganych dla jej uzyskania (wyroki: z dnia 14 grudnia 2000 r., *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 52, 53; a także z dnia 12 marca 2014 r., *O. i B.*, C-456/12, EU:C:2014:135, pkt 58).

98 To analiza całości okoliczności faktycznych umożliwia sprawdzenie, czy elementy konstytutywne praktyki stanowiącej nadużycie zostały spełnione, a zwłaszcza czy podmioty gospodarcze dokonały transakcji czysto formalnych lub sztucznych, pozbawionych jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia, głównie w celu uzyskania nienależnej korzyści (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 2013 r., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 47–49; z dnia 13 marca 2014 r., *SICES i in.*, C-155/13, EU:C:2014:145, pkt 33; a także z dnia 14 kwietnia 2016 r., *Cervati i Malvi*, C-131/14, EU:C:2016:255, pkt 47).

99 Do Trybunału nie należy dokonanie oceny okoliczności faktycznych w postępowaniach gównych. Jednak poprzez wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał może w razie potrzeby dostarczyć sądowi odsyłającym wskazówek w celu ukierunkowania ich przy dokonywaniu oceny spraw, które mają rozpatrzeć. W sprawach w postępowaniach gównych, chociaż pewna liczba takich wskazówek mogłaby umożliwić rozstrzygnięcie kwestii istnienia nadużycia prawa, niemniej to do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy wskazówki te są obiektywne i spójne oraz czy skarżące w postępowaniach gównych miały możliwość przedstawienia dowodu przeciwnego.

100 Za sztuczną konstrukcję można uznać grupę spółek, która nie została utworzona ze względów odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną, której struktura jest czysto formalna i której głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy dzięki podmiotowi pośredniczycemu wprowadzonemu do struktury grupy pomiędzy spółką wypłacającą dywidendy a spółką z grupy, która jest ich właścicielem, unika się zapłaty podatku od dywidend.

101 Przesłanką wskazującą na istnienie konstrukcji mającej na celu nienależne skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 stanowi zatem okoliczność, że rzeczony dywidendy są wypłacane dalej, w całości lub prawie w całości i w bardzo krótkim czasie po ich otrzymaniu, przez spółkę, która je otrzymała, na rzecz podmiotów niespełniających przesłanek do zastosowania dyrektywy 90/435, ponieważ podmioty te nie mają siedziby w żadnym państwie członkowskim lub ponieważ nie są one utworzone w żadnej z form wymienionych w tej dyrektywie, czy też ponieważ nie podlegają żadnemu z podatków wymienionych w art. 2 lit. c) wspomnianej dyrektywy, lub ponieważ nie są uznawane za „spółkę dominującą” i nie spełniają przesłanek przewidzianych w art. 3 tej dyrektywy.

102 Otóż przesłanką do zastosowania dyrektywy 90/435 nie spełniają podmioty mające siedzibę do celów podatkowych poza Unią, takie jak, jak się wydaje, spółki w sprawie C-117/16 lub fundusze kapitałowe w sprawie C-116/16. W owych sprawach gdyby dywidendy zostały wypłacone bezpośrednio przez duńską spółkę bądź przez dżuńnikiem na rzecz podmiotów, które według ministerstwa do spraw podatków byłyby właścicielami tych dywidend, Królestwo Danii mogłoby pobrać podatek u źródła.

103 Podobnie sztuczny charakter danej konstrukcji może potwierdzać okoliczność, że dana grupa spółek jest skonstruowana w taki sposób, że spółka otrzymująca dywidendy wypłacone przez spółkę bądź przez dżuńnikiem sama musi wypłacić dalej te dywidendy trzeciej spółce niespełniającej przesłankę do zastosowania dyrektywy 90/435, w konsekwencji czego ta pierwsza spółka realizuje jedynie nieznaczny zysk podlegający opodatkowaniu, gdy działa jako spółka pośrednicząca w celu umożliwienia przepływu finansowego ze spółki bądź przez dżuńnikiem do podmiotu, który jest właścicielem zapłaconych kwot.

104 Okoliczność, że spółka działa jako spółka pośrednicząca, można wykazać, gdy jedynym przedmiotem działania tej spółki jest otrzymywanie dywidend i ich przekazywanie właścicielowi lub innej spółce pośredniczącej. Brak rzeczywistej działalności gospodarczej należy wywieść w tym względzie, uwzględniając szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospodarczą, z analizy całości istotnych informacji dotyczących, w szczególności, zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka ta dysponuje.

105 Przesłankami co do istnienia sztucznej konstrukcji mogłyby być także różne umowy istniejące

między spółkami zaangażowanymi w rozpatrywane transakcje finansowe, prowadzące do wewnątrzgrupowych przepływów finansowych, sposoby finansowania transakcji, ocena funduszy własnych spółek pośrednich, a także brak wadzy spółek pośredniczących w zakresie dysponowania pod względem ekonomicznym otrzymanymi dywidendami. W tym względzie takimi przesłankami mogły być nie tylko umowne lub ustawowe zobowiązania spółki otrzymującej dywidendy do wypłacenia ich dalej podmiotowi trzeciemu, ale także okoliczności, że – jak wspomniano – sędziowie – spółka ta, nie będąc związana takim zobowiązaniem umownym lub ustawowym, nie dysponuje „pełnym” prawem do korzystania i pobierania korzyści z tych kwot.

106 Ponadto takie przesłanki mogą potwierdzać zbieg okoliczności lub zbieżność w czasie pomiędzy, z jednej strony, wejściem w życie nowych istotnych przepisów podatkowych, takich jak rozpatrywane w postępowaniach głównych przepisy duńskie lub przepisy Stanów Zjednoczonych wskazane w pkt 51 niniejszego wyroku, a z drugiej strony – opracowaniem złoonych transakcji finansowych i udzielaniem pożyczek w ramach tej samej grupy.

107 Sędziowie ma wątpliwości, w istocie, również co do kwestii, czy nadużycie prawa może wystąpić wtedy, gdy walcicielem przekazanych przez spółkę pośredniczącą dywidend jest ostatecznie spółka mająca siedzibę w państwie trzecim, z którym państwo członkowskie ródła zawarło umowę podatkową, na mocy której od dywidend nie pobiera się żadnego podatku, jeżeli została ona bezpośrednio wypłacone spółce mającej siedzibę w tym państwie trzecim.

108 W tym względzie przy badaniu struktury grupy bez znaczenia jest to, że niektórzy z walcicieli dywidend wypłaconych przez spółkę pośredniczącą mają siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, które zawarło z państwem członkowskim ródła umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Należy bowiem stwierdzić, że istnienie takiej umowy nie może wykluczać, samo w sobie, nadużycia prawa. Tak więc umowa tego rodzaju nie może podważyć występowania nadużycia prawa walcicielem wykazanego na podstawie całości okoliczności faktycznych, potwierdzających, że podmioty gospodarcze dokonały transakcji czysto formalnych lub sztucznych, pozbawionych jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia, głównie w celu nienależnego skorzystania z przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 zwolnienia z podatku u ródła.

109 Należy dodać, że chociaż opodatkowanie powinno odpowiadać rzeczywistości gospodarczej, istnienie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie może, samo w sobie, przesłuchiwać o tym, że państwo zostało rzeczywiście dokonana na rzecz podmiotów otrzymujących mających siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, z którym ta umowa została zawarta. Jeżeli spółka będąca dźwiniem dywidend chce uzyskać korzyści wynikające z takiej umowy, ma ona możliwość wypłacić te dywidendy bezpośrednio podmiotom mającym siedzibę do celów podatkowych w państwie, które zawarło z państwem ródła umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

110 W tym kontekście nie można także wykluczyć, że – w sytuacji, w której dywidendy zostałyby zwolnione z podatku w przypadku bezpośrednio zapłaty spółce mającej siedzibę w państwie trzecim – cel struktury grupy jest daleki od jakiegokolwiek nadużycia prawa. W takim przypadku nie można zarzucić grupie, iż zdecydowała się na taką strukturę, a nie na bezpośrednią zapłatę dywidend rzeczony spółce.

111 Co więcej, gdy walciciel uiszczonych dywidend ma siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, odmowa zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 w żaden sposób nie jest wynikiem stwierdzenia oszustwa lub nadużycia prawa.

112 Dyrektywa ta – jak wynika między innymi z jej motywu trzeciego – poprzez wprowadzenie

wspólnego systemu podatkowego ma bowiem na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak zaznaczono w pkt 78 niniejszego wyroku, rzeczona dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ z art. 1 tej dyrektywy wynika, że dotyczy ona jedynie wypłat otrzymywanych przez spółki z danego państwa członkowskiego, a pochodzących od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

113 Mechanizmy dyrektywy 90/435, a w szczególności jej art. 5, zostały wobec tego wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których – bez ich zastosowania – wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacone przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 39). Mechanizmy takie nie mogły natomiast mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu rzeczonych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii.

114 W świetle tych wszystkich rozważań na pytania czwarte lit. d) i e) w sprawach w postępowaniach głównych należy odpowiedzieć, że dowód istnienia praktyki stanowicej nadużycie wymaga z jednej strony zaistnienia ogólnych obiektywnych okoliczności, z których wynika, że pomimo formalnego poszanowania przesłanek przewidzianych w uregulowaniu Unii cel, jakiemu służy to uregulowanie, nie zostało osiągnięty, a z drugiej strony – wystąpienia subiektywnego elementu w postaci woli uzyskania korzyści wynikających z uregulowania Unii poprzez sztuczne stworzenie warunków wymaganych dla jej uzyskania. Spełnienie się szeregu przesłanek może potwierdzać istnienie nadużycia prawa, pod warunkiem że przesłanki te są obiektywne i spójne. Takimi przesłankami mogłyby, w szczególności, istnienie spółek pośredniczących niemających gospodarczego uzasadnienia oraz czysto formalny charakter struktury grupy spółek, konstrukcji finansowych i połączeń.

W przedmiocie ciżaru dowodu wystąpienia nadużycia prawa

115 Należy stwierdzić, że dyrektywa 90/435 nie zawiera przepisów dotyczących ciżaru dowodu wystąpienia nadużycia prawa.

116 Niemniej jednak, jak twierdzi rząd duński i niemiecki, co do zasady to do spółek wnoszących o skorzystanie z przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend należy wykazanie, że spełniają one obiektywne przesłanki ustanowione przez tę dyrektywę. Nic nie stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe zażądały od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla konkretnego ustalenia podatków i opłat, a w razie potrzeby – aby odmówiły objęcia wnioskiem zwolnienia, jeżeli dowody te nie zostaną dostarczone (zob. wyrok z dnia 28 lutego 2013 r., Petersen i Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

117 Natomiast w przypadku, gdy organ podatkowy państwa członkowskiego źródła – ze względu na istnienie praktyki stanowicej nadużycie – odmówi spółce, która wypłaciła

dywidendy na rzecz spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435, do niego należy wykazanie istnienia elementów konstytutywnych takiej praktyki stanowiącej nadużycie z uwzględnieniem wszystkich istotnych elementów, w szczególności okoliczności, że spółka, której wypłacono dywidendy, nie jest ich właścicielem.

118 W tym względzie do takiego organu nie należy identyfikacja właściciela tych dywidend, lecz wykazanie, że rzekomy właściciel dywidend jest jedynie spółką pośredniczącą, za pomocą której dokonano nadużycia prawa. Taka identyfikacja może bowiem okazać się niemożliwa, zwłaszcza dlatego, że potencjalni właściciele dywidend nie są znani. Zwłaszcza na zono pewnych konstrukcji finansowych i na możliwości, że spółki pośredniczące zaangażowane w te konstrukcje mają siedziby poza Unią, krajowy organ podatkowy może nie dysponować informacjami pozwalającymi mu zidentyfikować tych właścicieli. Nie można zatem wymagać od tego organu, aby dostarczył on dowody niemożliwe dla niego do uzyskania.

119 Ponadto, nawet jeśli potencjalni właściciele dywidend są znani, niekoniecznie zostało ustalone, który z nich jest rzeczywistym właścicielem. W rozpatrywanym przypadku, w sprawie C-117/16, sąd odsyłający wskazuje, że o ile spółką dominującą spółki Y Cyprus jest spółka Y Bermuda, mająca siedzibę na Bermudach, o tyle spółką dominującą tej ostatniej jest spółka Y USA z siedzibą w Stanach Zjednoczonych. Natomiast w przypadku, gdyby sąd odsyłający uznał, że spółka Y Cyprus nie jest właścicielem dywidend, organy podatkowe i sądy państwa członkowskiego różniłyby najprawdopodobniej nie byłyby w stanie ustalić, która z tych dwóch spółek dominujących jest lub będzie właścicielem dywidend. W szczególności przypisania rzeczonych dywidend można dokonać po ustaleniu organu podatkowego dotyczących spółki pośredniczącej.

120 W konsekwencji na pytania ósme w sprawach w postępowaniach głównych należy odpowiedzieć, że w celu odmowy uznania danej spółki za właściciela dywidend lub wykazania istnienia nadużycia prawa organ krajowy nie jest zobowiązany do zidentyfikowania podmiotu lub podmiotów, których uważa za właścicieli tych dywidend.

W przedmiocie pytań szóstych, siódmych, dziewiątych i dziesiątych w sprawach w postępowaniach głównych

121 Poprzez pytania szóste, siódme, dziewiąte i dziesiąte w sprawach w postępowaniach głównych sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy – w przypadku gdy przewidziany w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 system zwolnienia z podatku u różni się z tytułu dywidend wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania – art. 49 i 54 TFUE lub art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie różnym aspektom uregulowania pierwszego państwa członkowskiego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniach głównych, dotyczącego opodatkowania tych dywidend.

122 W tym względzie należy najpierw zauważyć, że pytania te opierają się na założeniu, zgodnie z którym niezastosowanie tego systemu zwolnienia wynika ze stwierdzenia istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435. Otóż w podobnym wypadku, w sprawie przywołanej w pkt 70 niniejszego wyroku orzecznictwa, spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim nie może powoływać się na korzyści wynikające ze swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania krajowego dotyczącego opodatkowania dywidend wypłaconych spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim.

123 W konsekwencji na pytania szóste, siódme, dziewiąte i dziesiąte w sprawach w

postępowaniach głównych należy odpowiedzieć, że w sytuacji, w której przewidziany w dyrektywie 90/435 system zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania ze względu na stwierdzenie istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, nie można powołać się na zastosowanie swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania pierwszego państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania tych dywidend.

W przedmiocie kosztów

124 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Sprawy C-116/16 i C-117/16 zostają połączone do celów wydania wyroku.**
- 2) **Ogólna zasada prawa Unii, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie wadze i siły krajowe powinny odmówić podatnikowi możliwości skorzystania z przewidzianego w art. 5 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., zwolnienia z podatku u źródła z tytułu zysków wypłacanych spółce dominującej przez jej spółkę zależną nawet w braku przepisów prawa krajowego lub postanowień umownych przewidujących taką odmowę.**
- 3) **Dowód istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga z jednej strony zaistnienia ogólnie obiektywnych okoliczności, z których wynika, że pomimo formalnego poszanowania przesłanek przewidzianych w uregulowaniu Unii cel, jakiemu służy to uregulowanie, nie zostało osiągnięty, a z drugiej strony – wystąpienia subiektywnego elementu w postaci woli uzyskania korzyści wynikającej z uregulowania Unii poprzez sztuczne stworzenie warunków wymaganych dla jej uzyskania. Spełnienie się szeregu przesłanek może potwierdzać istnienie nadużycia prawa, pod warunkiem że przesłanki te są obiektywne i spójne. Takimi przesłankami mogą być, w szczególności, istnienie spółek pośredniczących niemających gospodarczego uzasadnienia oraz czysto formalny charakter struktury grupy spółek, konstrukcji finansowych i połączeń.**
- 4) **W celu odmowy uznania danej spółki za właściciela dywidend lub wykazania istnienia nadużycia prawa organ krajowy nie jest zobowiązany do zidentyfikowania podmiotu lub podmiotów, których uważa za właścicieli tych dywidend.**

5) W sytuacji, w której przewidziany w dyrektywie 90/435, zmienionej dyrektywą 2003/123, system zwolnienia z podatku u źródła z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania ze względu na stwierdzenie istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 1 ust. 2 tej dyrektywy, nie można powołać się na zastosowanie swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania pierwszego państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania tych dywidend.

Podpisy

* Język postępowania: duński.