

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 26. februára 2019 (*)

Obsah

Právny rámec

Modelová daňová zmluva OECD

Smernica 90/435

Dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia

Dánske právo

Zdanenie dividend

Zrážková daň

Právo uplatniteľné na podvod a zneužívanie

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

1. Vec C116/16, T Danmark

2. Vec C117/16, Y Denmark

Konanie na Súdnom dvore

O prejudiciálnych otázkach

O prvých až tretích otázkach, ako aj o štvrtých otázkach písm. a) až c) vo veci samej

O štvrtých otázkach písm. d) a e), ako aj piatych a ôsmych otázkach vo veciach samých

O základných zložkách zneužitia práva a súvisiacich dôkazoch

O dôkaznom bremene týkajúcom sa zneužitia práva

O šiestych, siedmych, deviatych a desiatych otázkach vo veciach samých

O trovách

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaňovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435/EHS – Oslobodenie ziskov rozdelených spoločnosťami

jedného členského štátu spoločnostiam iných členských štátov od dane – Vlastník požitkov v podobe rozdelených ziskov – Zneužitie práva – Spoločnosť so sídlom v členskom štáte vyplácajúca združenej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte dividendy, ktoré sa celé alebo takmer celé následne prevádzajú na územie nepatriace k Európskej únii – Dcérska spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje povinnosť vykonať zrážku dane zo ziskov“

V spojených veciach C-116/16 a C-117/16,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Østre Landsret (Východodánsky odvolací súd, Dánsko) z 19. februára 2016 a doručené Súdnemu dvoru 25. februára 2016, ktoré súvisia s konaniami:

Skatteministeriet

proti

T Danmark (C-116/16),

a

Y Denmark Aps (C-117/16),

SÚDNY DVOR (veľká komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Šereš, referentka,

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

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- T Danmark, v zastúpení: A. M. Ottosen a S. Andersen, advokater,
- Y Denmark Aps, v zastúpení: L. E. Christensen a H. S. Hansen, advokater,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning, J. Nymann-Lindegren a M. S. Wolff, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci J. S. Horsbøl Jensen, advokat,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Socio, avvocato dello Stato,
- luxemburská vláda, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P.-E. Partsch a T. Lesage, avocats,
- holandská vláda, v zastúpení: K. Bulterman a C. S. Schillemans, splnomocnené zástupkyne,

- Švédská vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren a F. Bergius, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, R. Lyal a L. Grønfeldt, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci H. Peytz, advokát,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3) (ďalej len „smernica 90/435“), ako aj článkov 49, 54 a 63 ZFEÚ.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi Skatteministeriet (Ministerstvo daní, Dánsko) na jednej strane a spoločnosťami T Danmark a Y Denmark Aps na druhej strane vo veci povinnosti uloženej týmito spoločnosťami zaplatiť daň zrazenú zo základu z dôvodu, že tieto spoločnosti vyplátili dividendy spoločnostiam nerezidentom, ktoré daňový orgán nepovažuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto dividend a ktoré teda nemôžu byť oslobodené od zrážkovej dane podľa smernice 90/435.

Právny rámec

Modelová daňová zmluva OECD

3 Rada Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) prijala 30. júla 1963 odporúčanie týkajúce sa odstránenia dvojitého zdanenia a vyzvala vlády členských štátov, aby pri uzatváraní alebo revízii dvojstranných zmlúv dodržiavali „modelovú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a kapitálu“, ktorú vypracoval výbor OECD pre daňové záležitosti a ktorá je pripojená k uvedenému odporúčaniu (ďalej len „modelová daňová zmluva OECD“). Táto modelová daňová zmluva je pravidelne prehodnocovaná a menená. Je predmetom komentárov schvaľovaných Radou OECD.

4 Body 7 až 10 komentárov k článku 1 modelovej daňovej zmluvy OECD v znení po zmene, ku ktorej došlo počas roka 1977 (ďalej len „modelová daňová zmluva OECD z roku 1977“), podľa znenia ktorého sa táto zmluva uplatňuje na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného zmluvného štátu alebo dvoch zmluvných štátov, upriamujú pozornosť na skutočnosť, že by mohlo dôjsť k jej zneužitiu s cieľom vyhnúť sa daňovým povinnostiam prostredníctvom umelých právnych štruktúr. Znenie týchto komentárov zdôrazňuje význam pojmu „vlastník požitkov“, ktorý sa používa najmä v článku 10 (zdanenie dividend) a článku 11 (zdanenie úrokov) tejto modelovej zmluvy, ako aj nevyhnutnosť boja proti daňovým podvodom.

5 Článok 10 ods. 1 a 2 modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977 znie takto:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa môžu zdať v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa však môžu zdať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť

vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, ak je však príjemca dividend vlastníkom požitkov, takto stanovená daň nemôže presiahnuť:

a) 5 % hrubej sumy dividend, ak je vlastníkom požitkov spoločnosť (iná než osobná spoločnosť), ktorá je priamym vlastníkom najmenej 25 % kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy;

b) 15 % hrubej sumy dividend vo všetkých ostatných prípadoch.“

6 Pri revízii komentárov, ku ktorej došlo počas roka 2003, boli komentáre doplnené o poznámky týkajúce sa „účelových spoločností“, čiže spoločností, ktoré napriek tomu, že po formálnej stránke sú vlastními príjmu, majú v praxi len veľmi obmedzené právomoci, čo z nich robí len poverencov alebo správcov konajúcich na účet dotknutých osôb, pričom ich nemožno považovať za vlastníkov požitkov v podobe tohto príjmu. Bod 12 komentárov k článku 10 v ich znení vyplývajúcom z revízie, ku ktorej došlo počas roka 2003, stanovuje najmä, že „pojem ‚vlastník požitkov‘ sa nepoužíva v úzkom a technickom zmysle, ale má sa chápať v jeho kontexte a s ohľadom na cieľ a účel zmluvy, najmä s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu a predchádzať daňovým únikom a daňovým podvodom“. Pokiaľ ide o bod 12.1 tohto istého znenia komentárov, uvádza sa v ňom, že „je v rozpore s cieľom a účelom zmluvy, aby štát pôvodu poskytol zníženie alebo oslobodenie od dane rezidentovi zmluvného štátu, ktorý koná, inak ako v rámci vzťahu zástupcu alebo iného mandátára, len ako spojka na účet inej osoby, ktorá má skutočne z predmetného príjmu prospech“ a že „účelovú spoločnosť nemožno bežne považovať za vlastníka požitkov v prípade, že napriek tomu, že je formálnym vlastníkom príjmu, v praxi má len veľmi obmedzené právomoci, ktoré z nej robia len obyčajného poverenca alebo správcu konajúceho na účet dotknutých osôb“.

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

Smernica 90/435

8 Prvé a tretie odôvodnenie smernice 90/435 znie takto:

„keďže zoskupovanie spoločností rozličných členských štátov môže byť potrebné na to, aby sa v rámci spoločnosti vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo vytvorenie a efektívne fungovanie spoločného trhu; keďže takéto operácie by nemali byť brzdené obmedzeniami, nevýhodami alebo deformáciami vznikajúcimi najmä z daňových predpisov členských štátov; keďže je preto potrebné, vzhľadom na takéto vzájomné zoskupovanie spoločností v rozličných štátoch, zaviesť daňové pravidlá, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, aby sa umožnilo podnikom prispôbiť sa požiadavkám spoločného trhu s cieľom zvýšiť ich produktivitu a posilniť ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni;

...

keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu; keďže je týmto spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spoluprácou medzi

spoložnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností.“

9 Článok 1 smernice 90/435 stanovuje:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

...

– na rozdelenie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch,

– ...

2. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu.“

10 Článok 2 tejto smernice stanovuje podmienky formy spoločnosti, daňovej rezidencie a daňovej povinnosti, ktoré musia byť splnené na to, aby sa táto smernica uplatňovala.

11 Článok 3 smernice 90/435 stanovuje:

„1. Na účely uplatňovania tejto smernice:

a) štatút materskej spoločnosti sa prizná aspoň každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky ustanovené v článku 2 a ktorá má minimálne 20 percentný podiel kapitálu spoločnosti v inom členskom štáte pri splnení rovnakých podmienok;

takýto status sa prizná, za rovnakých podmienok, spoločnosti členského štátu, ktorá má minimálne 20 percentný podiel kapitálu spoločnosti v rovnakom členskom štáte, vlastnený ako celok alebo čiastočne stálym sídlom prvej spoločnosti, ktorá má sídlo v inom členskom štáte;

od 1. januára 2007 bude minimálny percentuálny podiel 15 %;

od 1. januára 2009 bude minimálny percentuálny podiel 10 %;

b) ‚dcérska spoločnosť‘ znamená spoločnosť, ktorej kapitál zahŕňa podiel uvedený v písm. a).

2. Odlišne od odseku 1, členské štáty majú možnosť:

– nahradiť prostredníctvom dvojstrannej dohody kritérium podielu na kapitále kritériom podielu na hlasovacích právach,

– neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neudržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu neudržiava takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov.“

12 Článok 4 ods. 1 uvedenej smernice necháva členským štátom možnosť výberu medzi dvoma systémami, a to systémom oslobodenia od dane a systémom započítavania.

13 Článok 5 tej istej smernice znie takto:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdelenie svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní.“

Dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia

14 §lánok 10 ods. 1 a 2 dohovoru medzi vládou Luxemburského veľkovojvodstva a vládou Dánskeho kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmu a majetku, podpísaného v Luxemburgu 17. novembra 1980 (ďalej len „daňový dohovor medzi Luxemburskom a Dánskom“), rozdeľuje daňovú právomoc v oblasti dividend medzi tieto dva členské štáty a znie takto:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaťujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa však môžu zdať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, ak je však príjemca dividend vlastníkom požitkov, takto stanovená daň nemôže presiahnuť:

a) 5 % hrubej sumy dividend, ak je vlastníkom požitkov spoločnosť (iná než osobná spoločnosť), ktorá je priamym vlastníkom najmenej 25 % kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy;

b) 15 % hrubej sumy dividend vo všetkých ostatných prípadoch.“

15 §lánok 10 ods. 1 a 2 dohovoru medzi vládou Dánskeho kráľovstva a vládou Cyperskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a majetku, podpísaného 26. mája 1981, rozdelil daňovú právomoc v oblasti dividend a stanovoval:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaťujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa však môžu zdať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu; ak je však príjemca dividend vlastníkom požitkov v podobe týchto dividend, takto stanovená daň nemôže presiahnuť:

a) 10 % hrubej sumy dividend, ak je vlastníkom požitkov spoločnosť (iná než osobná spoločnosť alebo komanditná spoločnosť), ktorá je priamym vlastníkom najmenej 25 % kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy,

b) 15 % hrubej sumy dividend vo všetkých ostatných prípadoch.“

16 Podľa §lánku 10 ods. 2 dohovoru medzi vládou Spojených štátov amerických a vládou Dánskeho kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmu, podpísaného vo Washingtone 19. augusta 1999, môže zmluvný štát, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, zdaťovať dividendy vyplatené spoločnosti rezidentovi iného štátu, ktorá je „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto dividend v sadzbe 5 % ich hrubej sumy.

17 Medzi Dánskym kráľovstvom a Bermudami neexistuje daňový dohovor.

18 Z týchto dvojstranných dohovorov vyplýva, že štát zdroja, teda v konaniach vo veciach samých Dánske kráľovstvo, môže zdať dividendy prevedené spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ak uvedená spoločnosť nie je vlastníkom požitkov v podobe týchto dividend, a to

v sadzbe vyššej, než je stanovená v uvedených dohovoroch. Žiadny z týchto dohovorov však nedefinuje pojem „vlastník požitkov“.

Dánske právo

Zdanenie dividend

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

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

...

c) prijímajú dividendy spadajúce pod § 16 A ods. 1 a 2 zákona o vyrubovaní štátnej dane z príjmov... Z daňovej povinnosti sú vylúčené dividendy plynúce z akcií dcérskych spoločností (pozri § 4 A zákona o zdaňovaní kapitálových ziskov), pokiaľ sú dividendy prevádzané dcérskou spoločnosťou oslobodené od dane alebo sa na ne vzťahuje zníženie zdanenia podľa ustanovení smernice [90/435] alebo daňového dohovoru uzatvoreného s Faerskými ostrovmi, Grónskom alebo štátom, v ktorom je táto materská spoločnosť rezidentom. Z daňovej povinnosti sú vylúčené aj dividendy plynúce z akcií prepojených spoločností (pozri § 4 B zákona o zdaňovaní kapitálových ziskov), ktoré nie sú akciami dcérskych spoločností, pokiaľ spoločnosť, ktorá je príjmom a je členom skupiny, je rezidentom v členskom štáte [Európskej únie/Európskeho hospodárskeho spoločenstva (EHS)] a na dividendy by sa vzťahovalo oslobodenie od dane alebo zníženie zdanenia podľa ustanovení smernice [90/435] alebo daňového dohovoru uzatvoreného s dotknutým štátom, ak by išlo o akcie dcérskych spoločností. Z daňovej povinnosti sú tiež vylúčené dividendy prijaté držiteľmi podielov v materských spoločnostiach, ktoré figurujú na zozname spoločností uvedených v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice [90/435], ale ktoré sa na účely ich zdanenia v Dánsku považujú za transparentné subjekty. Uplatnenie tohto ustanovenia podlieha podmienke, že držiteľ podielov v spoločnosti nie je rezidentom v Dánsku.“

Zrážková daň

20 V prípade, že podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb vznikne obmedzená daňová povinnosť týkajúca sa dividend pochádzajúcich z Dánska, § 65 kildeskattelov (zákon o zrážkovej dani) ukladá vyplácajúcej dánskej spoločnosti povinnosť vykonať zrážku dane pri zdroji v sadzbe 28 %.

21 § 65 ods. 1 a 5 zákona o zrážkovej dani v znení relevantnom pre skutkový stav vo veciach samých stanovoval:

„1. V prípade akéhokoľvek schválenia alebo rozhodnutia o vyplatení alebo pripísaní dividend z akcií alebo obchodných podielov v spoločnostiach alebo združeniach a pod. uvedených v § 1 ods. 1 bodoch 1, 2, 2e a 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb musia uvedené spoločnosti, združenia a pod. vykonať zrážku vo výške 28 % z rozdeleného celku, pokiaľ nie je inak uvedené v odseku 4 alebo inak nevyplýva z odsekov 5 až 8. ... Takto zrazená suma sa označuje ako ‚daň z dividend‘.

...

5. Zrážka dane z dividend prijatých spoločnosťou rezidentom v zahraničí, ktoré pochádzajú od spoločnosti rezidenta v Dánsku, sa nevykoná, keď na základe týchto dividend nevzniká daňová povinnosť [pozri § 2 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb].“

22 Z ustanovení § 2 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z příjmov právnických osob vyplývá, že daňová povinnosť vyplývajúca z § 2 ods. 1 písm. c) tohto zákona je v konečnom dôsledku splnená, keď dôjde k vybratiu zrážkovej dane podľa § 65 zákona o zrážkovej dani. Navyše sadzba dane zo ziskov dosiahla počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, 28 %.

23 Na dánske materské spoločnosti sa vzťahuje oslobodenie od dane z dividend prijatých od dánskych dcérskych spoločností v súlade s § 13 ods. 1 bodom 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Okrem toho z § 31 ods. 1 bodu 2 kildeskattetekendtgørelsen (nariadenie o zrážkovej dani) vyplýva, že pri vyplácaní týchto dividend nemusí vyplácajúca dánska spoločnosť vykonať zrážku dane pri zdroji.

24 Naproti tomu keďže dánska spoločnosť podlieha dani z dividend vyplatených inou dánskou spoločnosťou, tejto inej dánskej spoločnosti prináleží vykonať zrážku pri zdroji podľa § 65 ods. 1 zákona o zrážkovej dani.

25 Ministerstvo daní uznalo pred vnútroštátnym súdom, najmä v rámci konania vo veci samej C-116/16, že Dánske kráľovstvo v rozpore s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ vybralo v priebehu roka 2011 daň z dividend prijatých spoločnosťou iného členského štátu vo vyššej sadzbe, ako je sadzba dane z príjmov právnických osôb platná v tom čase. V dôsledku toho ministerstvo daní znížilo požadovanú sumu na 25 %, teda na rovnakú sadzbu, ako je sadzba dane z príjmov právnických osôb platná v tom čase.

26 Dátum splatnosti zrážkovej dane je spresnený v § 66 ods. 1 druhej vete zákona o zrážkovej dani, ktorý znie takto:

„Zrážková daň je splatná poňúc schválením dividendy alebo rozhodnutím o vyplatení alebo pripísaní dividend a musí byť zaplatená najneskôr nasledujúci mesiac v deň, keď sa voňi spoločnosti stali splatné dane vyberané pri zdroji [tzv. „A skat“] a osobitný príspevok pracovníkov, ktoré boli zrazené.“

27 Platiteľ dividend je voňi štátu zodpovedný za zaplatenie zrazených súm.

28 V prípade omeškania platby zrážkovej dane je sadzba úrokov z omeškania vyššia ako sadzba splatná v prípade oneskorenej platby dane z príjmov právnických osôb dánskej spoločnosti. Vnútroštátny súd však uvádza, že podľa legislatívnej zmeny, ktorá nadobudla účinnosť 1. augusta 2013, sú úroky z omeškania stanovené na rovnakej sadzbe, a to tak v prípade zrážkovej dane, ako aj v prípade dane z príjmov právnických osôb.

29 Povinnosť zaplatiť úroky z omeškania prináleží osobe povinnej vykonať zrážku pri zdroji. V prípade spoločnosti, na ktorú sa vzťahuje neobmedzená daňová povinnosť v Dánsku, predstavujú zdaniteľné dividendy jeden z jej zdaniteľných príjmov. Vyplácajúca spoločnosť musí vykonať zrážku pri zdroji a zaplatiť ju do štátneho rozpočtu spolu s úrokmi z omeškania v prípade oneskorenej platby.

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

Právo uplatniteľné na podvod a zneužívanie

31 Až do prijatia zákona č. 540 z 29. apríla 2015 v Dánsku neexistovalo všeobecné ustanovenie právnych predpisov týkajúce sa boja proti zneužívaniu. V judikatúre sa však vyvinula tzv. doktrína „reality“, podľa ktorej sa zdaňovanie stanovuje na základe konkrétneho posúdenia

skutkových okolností. To okrem iného znamená, že za určitých okolností možno odhliadnuť od umelých daňových mechanizmov s cieľom, aby zdanenie odrážalo realitu, a to podľa zásady prednosti obsahu pred formou (substance over form).

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

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

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

34 V oboch konaniach vo veciach samých ministerstvo daní spochybňuje rozhodnutia, v rámci ktorých Landsskatteret (Štátna daňová komisia, Dánsko) zastávala názor, že na T Danmark (vec C-116/16) a Y Denmark (vec C-117/16) sa musí vzťahovať oslobodenie od zrážkovej dane stanovené smernicou 90/435, pokiaľ ide o dividendy vyplácané subjektom usadeným v inom členskom štáte.

35 Na to, aby mal subjekt, ktorý prijíma dividendy, nárok na daňové výhody uvedené v smernici 90/435, musí spĺňať podmienky stanovené touto smernicou. Ako však uvádza dánska vláda vo svojich pripomienkach, môže dochádzať k tomu, že skupiny spoločností, ktoré nespĺňajú tieto podmienky, vytvárajú medzi spoločnosťou, ktorá vypláca dividendy, a subjektom, ktorý má s nimi skutočne disponovať, jednu alebo niekoľko umelých spoločností, ktoré spĺňajú formálne požiadavky uvedenej smernice. Práve na takéto finančné štruktúry sa vzťahujú prejudiciálne otázky, ktoré položil vnútroštátny súd a ktoré sa týkajú zneužitia práva, ako aj pojmu „vlastník požitkov“.

36 Skutkové okolnosti, ako ich opisuje vnútroštátny súd a ako sú vyjadrené v rozhodnutiach vnútroštátneho súdu prostredníctvom niekoľkých schém štruktúry príslušných skupín spoločností, sú osobitne zložité a podrobné. Z nich sa prihliadne len na skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné na zodpovedanie prejudiciálnych otázok.

1. Vec C-116/16, T Danmark

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

38 Dánska vláda vo svojich pripomienkach uviedla, že vec C-116/16 sa týka tej istej skupiny spoločností, o akú ide vo veci C-115/16, ktorá sa týka zdanenia úrokov a je predmetom rozsudku z dnešného dňa, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16).

39 Ako to uvádza vnútroštátny súd, kapitálové investičné fondy vytvorili spoločnosti v Luxembursku. Jedna z nich, N Luxembourg 2, nadobudla počas roka 2010 významný podiel na základnom imaní T Danmark, takže počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, vlastnila viac ako 50

% akcií spoločnosti T Danmark. Zvyšné akcie spoločnosti T Danmark vlastnili tisíce akcionárov.

40 Na žiadosť dánskych orgánov luxemburská daňová správa vystavila na jar roku 2011 „osvedčenie o rezidencii“, v ktorom sa okrem iného osvedčuje, že N Luxembourg 2 podlieha dani z príjmov právnických osôb a je vlastníkom požitkov v podobe všetkých dividend vyplatených za podiely, ktoré vlastní v spoločnosti T Danmark, alebo akéhokoľvek iného príjmu, ktorý je z nich odvodený. Dánska vláda vo svojich pripomienkach uvádza, že toto osvedčenie nespresuje, na základe akých faktických informácií bolo vystavené.

41 V súlade so svojou politikou v oblasti dividend T Danmark vyplatila svojim akcionárom počas roka 2011 dividendy v celkovej výške približne 1,8 miliardy dánskych korún (DKK) (približne 241,4 milióna eur). Dividendy boli vyplatené aj na jar roku 2012.

42 Počas roka 2011 sa T Danmark obrátila na SKAT ((Daňová správa, Dánsko) so žiadosťou o „záväznú odpoveď“, aby zistila, či sú dividendy, ktoré vyplatila spoločnosť N Luxembourg 2, oslobodené od dane podľa § 2 ods. 1 písm. c) tretej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb, a teda či sú vyňaté zo zrážkovej dane.

43 V žiadosti o záväznú odpoveď bolo uvedené, že plánovaná výška dividend, ktoré sa vyplatia spoločnosti N Luxembourg 2 v treťom štvrtroku 2011, je približne 6 miliárd DKK (približne 805 miliónov eur). Tiež bolo zdôraznené, že N Luxembourg 2 je nezávislý subjekt so svojím vlastným vedením a rozhodovacou právomocou, takže samozrejme nebolo možné vopred s istotou uviesť, či a ako sa vedenie spoločnosti N Luxembourg 2 rozhodne v skutočnosti použiť tieto dividendy. Napokon bolo spresnené, že významná časť konečných investorov sú rezidenti Spojených štátov.

44 Ministerstvo daní odpovedalo, že na túto žiadosť nemôže poskytnúť odpoveď, pokiaľ sa nevie, ako N Luxembourg 2 použije dividendy vyplatené spoločnosťou T Danmark.

45 T Danmark odpovedala, že na účely záväznej odpovede by sa mohlo považovať za preukázané, že dividendy sú vyplácané spoločnosťou T Danmark spoločnosti N Luxembourg 2, ktorá sama vypláca dividendy svojej vlastnej materskej spoločnosti. Podľa týchto informácií sa možno domnievať, že táto spoločnosť vyplácala časť týchto súm (z titulu dividend a/alebo úrokov a/alebo splácania dlhov) spoločnostiam kontrolovaným rôznymi kapitálovými investičnými fondmi alebo jej veriteľmi. T Danmark sa tiež domnievala, že sumy vyplácané materskou spoločnosťou spoločnosti N Luxembourg 2 spoločnostiam kontrolovaným rôznymi kapitálovými investičnými fondmi sa prevádzajú na konečných investorov v kapitálových investičných fondoch, ale T Danmark spresnila, že nevie, ako sa tieto prevody uskutočňujú, ani ako sa s nimi zaobchádza z daňového hľadiska.

46 Skatterrådet (Rada pre daňové otázky, Dánsko) odpovedala na žiadosť o záväznú odpoveď zamietavo.

47 Štátna daňová komisia konajúca o sťažnosti spoločnosti T Danmark proti tomuto rozhodnutiu naproti tomu zastávala názor, že dividendy vyplácané spoločnosťou T Danmark spoločnosti N Luxembourg 2 sú oslobodené od dane. Rozhodla totiž, že obmedzená daňová povinnosť je podľa smernice 90/435 vylúčená, keďže Dánske kráľovstvo neprijalo legislatívne ustanovenia na zabránenie podvodom a zneužívaniu, ako to stanovuje článok 1 ods. 2 tejto smernice, a v dôsledku toho nemohla zdať dividendy podľa § 2 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb. Ministerstvo daní podalo proti tomuto rozhodnutiu štátnej daňovej komisie opravný prostriedok.

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

„1. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 1 ods. 2 smernice [90/435] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu len za predpokladu, že dotknutý členský štát prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa preberá článok 1 ods. 2 tejto smernice, alebo že vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 1 ods. 2?

b) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: možno § 2 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb, podľa ktorého ‚dividendy sú oslobodené od dane alebo sa na ne vzťahuje zníženie zdanenia podľa ustanovení smernice 90/435...‘, považovať za také osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 90/435?

2. Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou daňovou zmluvou OECD], podľa ktorého je zdaťovanie vyplatených dividend podmienené tým, či sa príjemca dividend považuje za vlastníka požitkov v podobe týchto dividend, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 1 ods. 2 [smernice 90/435]?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku: prináleží vnútroštátnym súdom, aby vymedzili obsah pojmu ‚vlastník požitkov‘, alebo sa má pojem na základe smernice 90/435 vykladať v tom zmysle, že pojmu, ktorý má preskúmať Súdny dvor, treba pripísať osobitný význam v zmysle práva Únie?

4. a) V prípade, ak Súdny dvor odpovie na druhú otázku kladne a na tretiu otázku odpovie v tom zmysle, že vnútroštátnym súdom neprináleží vymedziť obsah pojmu ‚vlastník požitkov‘, má sa tento pojem vykladať v tom zmysle, že spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorej za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, vyplátí dividendy dcérska spoločnosť z iného členského štátu, je ‚vlastníkom požitkov‘ v podobe týchto dividend v zmysle výkladu tohto pojmu v práve Únie?

b) Má sa pojem ‚vlastník požitkov‘ vykladať v súlade so zodpovedajúcim pojmom v článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380)?

c) Má sa tento pojem vykladať len z hľadiska komentára k článku 10 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 12), alebo možno do výkladu zahrnúť aj neskôr vydané komentáre vrátane doplnení z roku 2003 týkajúcich sa ‚účelových spoločností‘ a doplnení z roku 2014 týkajúcich sa ‚zmluvných alebo zákonom stanovených povinností‘?

d) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca dividend považovať za ‚vlastníka požitkov‘, skutočnosť, že príjemca dividend mal zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť previesť dividendy na inú osobu?

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

5. Ak sa v prejednávanej veci konštatuje,

- že existujú vnútroštátne alebo zmluvné ustanovenia nevyhnutné k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu (pozri článok 1 ods. 2 smernice 90/435),
- že spoločnosť A so sídlom v členskom štáte vyplatila dividendy svojej materskej spoločnosti B so sídlom v inom členskom štáte, ktorá ich ďalej previedla na svoju materskú spoločnosť C so sídlom mimo Európskej únie alebo [EHP], a tá ich zas previedla na svoju materskú spoločnosť D, ktorá tiež sídli mimo Európskej únie alebo [EHP],
- že prvý uvedený štát a štát, v ktorom sídli spoločnosť C, nemajú podpísaný žiadny daňový dohovor,
- že prvý uvedený štát a štát, v ktorom sídli spoločnosť D, majú podpísaný daňový dohovor a
- že prvý uvedený štát by v zmysle svojich právnych predpisov v dôsledku toho nemal nárok na zrážkovú daň z dividend vyplatených spoločnosťou A spoločnosti D, keby bola spoločnosť D priamym vlastníkom spoločnosti A,

dochádza k zneužívaniu v zmysle uvedenej smernice, takže na spoločnosť B sa nevzťahuje jej ochrana?

6. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát zdaňuje dividendy materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pričom tento istý členský štát považuje materské spoločnosti so sídlom na svojom území za podobných okolností za oslobodené od dane z takých dividend?

7. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte sa v tomto členskom štáte považuje za zdaniteľnú osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s predmetnými dividendami, bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ právnej úprave, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie zrážky dane (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej zrážkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb vymáhaných od spoločností sídliacich v tom istom členskom štáte?

8. Ak Súdny dvor odpovie na druhú otázku kladne a na tretiu otázku odpovie v tom zmysle, že vnútroštátnym súdom neprináleží vymedziť obsah pojmu „vlastník požitkov“, a ak spoločnosť so sídlom v členskom štáte (materskú spoločnosť) na základe toho nemožno považovať za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice 90/435, čo sa týka dividend prijatých od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), má posledný uvedený členský štát podľa smernice 90/435 alebo článku 4 ods. 3 ZFEÚ povinnosť uviesť, koho tento členský štát v takom prípade považuje za vlastníka požitkov?

9. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice 90/435 v súvislosti s dividendami

prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), bráni článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ (a/alebo článkom 63 ZFEÚ) samostatne alebo ako celok právnej úprave, na základe ktorej:

- posledný uvedený členský štát požaduje od dcérskej spoločnosti, aby vykonala zrážku dane z dividend, a považuje túto osobu za zodpovednú voči štátu za nevykonanie zrážky dane, pričom ak materská spoločnosť sídli v tomto členskom štáte, nemá takú povinnosť vykonať zrážku dane?
- posledný uvedený členský štát vyrubí z dlžnej zrážkovej dane úroky z omeškania?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby pri odpovedi na deviatu otázku prihliadal na odpovede na šiestu a siedmu otázku.

10. V prípade, ak:

- spoločnosť so sídlom v členskom štáte (materská spoločnosť) spĺňa požiadavku stanovenú v smernici 90/435, aby (v roku 2011) vlastnila najmenej 10 % akciového kapitálu spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (dcérskej spoločnosti),
- materská spoločnosť sa v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami vyplatenými dcérskou spoločnosťou,
- [priamy/(i) alebo nepriamy/(i)] vlastník/vlastníci podielov v materskej spoločnosti so sídlom v tretej krajine sa považujú za vlastníkov požitkov v podobe predmetných dividend,
- uvedený/(í) [priamy/(i) alebo nepriamy/(i)] vlastník/vlastníci podielov tiež spĺňa/(jú) vyššie uvedenú kapitálovú požiadavku,

bráni článok 63 ZFEÚ právnej úprave, na základe ktorej členský štát, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť, zdať predmetné dividendy, pokiaľ dotknutý členský štát považuje spoločnosť sídliace na jeho území, ktoré spĺňajú kapitálovú požiadavku stanovenú v smernici 90/435, t. j. ktoré v zdať ovacom období 2011 vlastnia najmenej 10 % akciového kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy, za oslobodené od dane z takých dividend?

2. Vec C-117/16, Y Denmark

49 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, Y Inc. so sídlom v Spojených štátoch (ďalej len „Y USA“), ktorá je materskou spoločnosťou skupiny Y, je kótovaná na burze. Jej dcérske spoločnosti so sídlom v zahraničí sú vlastnené prostredníctvom spoločnosti Y Global Ltd. so sídlom na Bermudách (ďalej len „Y Bermuda“), ktorej jedinou činnosťou okrem vlastníctva podielov v jej dcérskych spoločnostiach je vlastníctvo práv duševného vlastníctva k výrobkom skupiny. Jej administratívne riadenie zabezpečuje nezávislá správcovská spoločnosť.

50 Y Denmark, ktorá bola založená v Dánsku v roku 2000 spoločnosťou Y USA a ktorá mala vždy približne dvadsať zamestnancov, má predmet činnosti predaj a podporu, pričom za svoju činnosť zodpovedá spoločnosti Y BV so sídlom v Holandsku (ďalej len „Y Netherlands“), ktorá má prevádzkovú zodpovednosť za predaje skupiny mimo Spojených štátov, Kanady a Mexika. Y Denmark je zároveň materskou spoločnosťou európskejasti skupiny Y.

51 V nadväznosti na to, ako bol v Spojených štátoch prijatý American Jobs Creation Act of 2004 (americký zákon o tvorbe pracovných miest z roku 2004), získali spoločnosti so sídlom v Spojených štátoch dočasnú možnosť nechať si od zahraničných dcérskych spoločností vyplatiť dividendy za osobitne výhodných daňových podmienok, ak sa zaviazu, že výťažky z nich použijú v Spojených štátoch na konkrétne účely, napríklad na výskum a vývoj. Y USA sa za týchto

podmienok rozhodla nechať si v zdaťovacom období od 1. mája 2005 do 30. apríla 2006 vyplatiť čo možno najvyššie dividendy od spoločnosti Y Bermuda. Celkový príspevok, ktorý mal pochádzať najmä z dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami spoločnosti Y Bermuda, bol stanovený na 550 miliónov amerických dolárov (USD) (približne 450,82 milióna eur).

52 Pred vykonaním týchto výplat sa uskutočnila reštrukturalizácia európskej časti skupiny Y. V tejto súvislosti založila Y Bermuda 9. mája 2005 na Cypre Y Cyprus so začiatkovým základným imanom 20 000 USD (približne 16 400 eur), z čoho 2 000 USD (približne 1 640 eur) bolo pri založení splatených. Na základe dohody zo 16. septembra 2005 Y Bermuda previedla na Y Cyprus podiel v spoločnosti Y Denmark za 90 miliónov eur. Kúpna cena bola zaplatená formou uznania dlhu.

53 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, Y Cyprus je portfóliovou spoločnosťou (holding), ktorá tiež vykonáva niektoré činnosti súvisiacich so správou financií, ako sú pôžičky dcérskymi spoločnosťami. Zo správ o hospodárení uvedených v ročných účtovných závierkach tejto spoločnosti za účtovné roky 2005 – 2006 a 2006 – 2007 vyplýva, že jej hlavnou činnosťou bola správa podielov. Spoločnosť navyše vyplatila tantiémy vo výške 571 USD (približne 468 eur) a 915 USD (približne 750 eur). Podľa ročnej účtovnej závierky spoločnosť nebola zdanená, keďže nemala zdaniteľný zisk.

54 Vnútroštátny súd spresňuje, že Y Netherlands sa 26. septembra 2005 rozhodla vyplatiť spoločnosti Y Denmark za účtovné obdobie 2004 – 2005 dividendu v hodnote 76 miliónov eur. Táto dividendu bola spoločnosti Y Denmark vyplatená 25. októbra 2005. Valné zhromaždenie spoločnosti Y Denmark schválilo 28. septembra 2005 za toto účtovné obdobie výplatu dividendy spoločnosti Y Cyprus taktiež v hodnote 76 miliónov eur. Táto suma bola spoločnosti Y Cyprus vyplatená 27. októbra 2005. Dňa 28. októbra 2005 Y Cyprus previedla túto sumu spoločnosti Y Bermuda ako úhradu časti pôžičky poskytnutej pri nadobudnutí spoločnosti Y Denmark.

55 Dňa 21. októbra 2005 Y Cyprus založila v Holandsku spoločnosť s názvom Y Holding BV. Na základe dohody z 25. októbra 2005 Y Denmark previedla svoj podiel v spoločnosti Y Netherlands na Y Holding za 14 miliónov eur.

56 Y Bermuda vyplatila 3. apríla 2006 dividendu vo výške 550 miliónov USD (približne 450,82 milióna eur) spoločnosti Y USA. Vyplatenie tejto dividendy bolo financované z vlastných zdrojov a bankovým úverom.

57 Dňa 13. októbra 2006 valné zhromaždenie spoločnosti Y Denmark schválilo vyplatenie dividendy za účtovné obdobie 2005 – 2006 vo výške 92 012 000 DKK (približne 12,3 milióna eur) spoločnosti Y Cyprus. Y Denmark uviedla, že táto suma bola časťou (ako dividendu, ktorá má byť prijatá) celkovej dividendy vo výške 550 miliónov USD (približne 450,82 milióna eur), ktorú Y Bermuda vyplatila spoločnosti Y USA 3. apríla 2006, čo ministerstvo daní spochybnilo v dôsledku neexistencie dôkazov. Y Denmark previedla v priebehu roka 2010 sumu 92 012 000 DKK (približne 12,3 milióna eur) na Y Cyprus.

58 Podľa vnútroštátneho súdu je hlavnou otázkou, ktorá v prejednávanej veci vzniká, či má Y Cyprus obmedzenú daňovú povinnosť v Dánsku z titulu predmetných dividend. Podľa vnútroštátneho práva zahraničná materská spoločnosť v zásade nemá obmedzenú daňovú povinnosť v Dánsku z dôvodu dividend. Oslobodenie dividend alebo ich znížené zdanenie však podlieha buď uplatňovaniu smernice 90/435 alebo dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Väčšina daňových dohôd uzatvorených zo strany Dánskeho kráľovstva pritom stanovuje ako podmienku oslobodenia od dane alebo zníženia zdanenia to, aby subjekt, ktorý prijal dividendy, bol „vlastníkom požitkov“ v podobe týchto dividend (retmæssig ejer). Smernica 90/435 nestanovuje ekvivalentnú podmienku.

59 SKAT zastáva názor, že Y Cyprus má obmedzenú daňovú povinnosť v Dánsku z titulu predmetných dividend, keďže uvedenú spoločnosť nemožno považovať za vlastníka požitkov v podobe týchto dividend v zmysle daňového dohovoru medzi Dánskym kráľovstvom a Cyperskou republikou. Nespadá ani pod ustanovenia smernice 90/435, ktoré sa týkajú oslobodenia od zrážkovej dane.

60 Rozhodnutím zo 17. septembra 2010 SKAT konštatovala, že Y Denmark mala vykonať zrážku dane z dvoch výplát dividend uskutočnených v priebehu rokov 2005 a 2006 v prospech svojej materskej spoločnosti Y Cyprus a že Y Denmark sa má považovať za zodpovednú za zaplatenie uvedených zrážkových daní.

61 Toto rozhodnutie bolo predmetom sťažnosti pred štátnou daňovou komisiou. Dňa 16. decembra 2011 štátna daňová komisia podobne ako SKAT konštatovala, že Y Cyprus nie je vlastníkom požitkov v podobe dividend v zmysle daňového dohovoru medzi Dánskym kráľovstvom a Cyperskou republikou, ale vyhovelá dôvodu uvedenému spoločnosťou Y Denmark, podľa ktorého nebolo potrebné vykonať zrážku dane z dôvodu, že na Y Cyprus sa mali vzťahovať pravidlá oslobodenia od dane stanovené v smernici 90/435.

62 Ministerstvo daní podalo proti rozhodnutiu štátnej daňovej komisie opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrhy na začatie prejudiciálneho konania.

63 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd uvádza, že účastníci konania sa zhodujú na tom, že tzv. doktrína „reality“ neumožňuje odvrátiť realizované mechanizmy a že spoločnosť, ktorá prijala dividendy, v tomto prípade Y Cyprus, je legitímnym príjemcom príjmov v zmysle dánskeho práva.

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

„1. a) Môže sa členský štát odvolávať na článok 1 ods. 2 smernice [90/435] o uplatňovaní vnútroštátnych ustanovení na zabránenie podvodom alebo zneužívaniu len za predpokladu, že dotknutý členský štát prijal osobitné vnútroštátne ustanovenie, ktorým sa preberá článok 1 ods. 2 tejto smernice, alebo že vnútroštátne právo obsahuje všeobecné ustanovenia či zásady týkajúce sa podvodov, zneužívania a daňových únikov, ktoré sa dajú vykladať v súlade s článkom 1 ods. 2?

b) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku písm. a): možno § 2 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb, podľa ktorého ‚dividendy sú oslobodené od dane alebo sa na ne vzťahuje zníženie zdanenia podľa ustanovení smernice 90/435...‘, považovať za také osobitné vnútroštátne ustanovenie v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 90/435?

2. a) Je ustanovenie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvoreného medzi dvoma členskými štátmi a vypracovaného v súlade s [modelovou daňovou zmluvou OECD], podľa

ktorého je zdaňovanie vyplatených dividend podmienené tým, či sa príjemca dividend považuje za vlastníka požitkov v podobe týchto dividend, dojednaným ustanovením na zabránenie zneužívaniu, na ktoré sa vzťahuje článok 1 ods. 2

b) Ak áno, má sa výraz ‚z dohôd vyplývajúcich‘ v článku 1 ods. 2 smernice 90/435 vykladať v tom zmysle, že členský štát sa podľa svojho vnútroštátneho práva môže odvolávať na daňový dohovor na úkor platiteľa dane?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. a): prináleží vnútroštátnym súdom, aby vymedzili obsah pojmu ‚vlastník požitkov‘, alebo sa má pojem na základe smernice 90/435 vykladať v tom zmysle, že pojmu, ktorý má preskúmať Súdny dvor, treba pripísať osobitný význam v zmysle práva Únie?

4. a) V prípade, ak Súdny dvor odpovie na druhú otázku písm. a) kladne a na tretiu otázku odpovie v tom zmysle, že vnútroštátnym súdom neprináleží vymedziť obsah pojmu ‚vlastník požitkov‘, má sa tento pojem vykladať v tom zmysle, že spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorej za takých okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, vypláť dividendy dcérska spoločnosť z iného členského štátu, je ‚vlastníkom požitkov‘ v podobe týchto dividend v zmysle výkladu tohto pojmu v práve Únie?

b) Má sa pojem ‚vlastník požitkov‘ vykladať v súlade so zodpovedajúcim pojmom v článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 4 smernice [2003/49]?

c) Má sa tento pojem vykladať len z hľadiska komentára k článku 10 [modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977] (bod 12), alebo možno do výkladu zahrnúť aj neskôr vydané komentáre vrátane doplnení z roku 2003 týkajúcich sa ‚účelových spoločností‘ a doplnení z roku 2014 týkajúcich sa ‚zmluvných alebo zákonom stanovených povinností‘?

d) Aký význam má na posúdenie otázky, či sa má príjemca dividend považovať za ‚vlastníka požitkov‘, skutočnosť, že príjemca dividend mal zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť previesť dividendy na inú osobu?

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

5. Ak sa v prejednávanej veci konštatuje,

– že existujú ‚vnútroštátne alebo zmluvné ustanovenia nevyhnutné k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu‘ (pozri článok 1 ods. 2 smernice 90/435),

– že spoločnosť A so sídlom v členskom štáte vyplatila dividendy svojej materskej spoločnosti B so sídlom v inom členskom štáte, ktorá ich ďalej previedla na svoju materskú spoločnosť C so sídlom mimo Európskej únie [alebo EHP], a tá ich zas previedla na svoju materskú spoločnosť D, ktorá tiež sídli mimo Európskej únie alebo EHP,

– že prvý uvedený štát a štát, v ktorom sídli spoločnosť C, nemajú podpísaný žiadny daňový dohovor,

– že prvý uvedený štát a štát, v ktorom sídli spoločnosť D, majú podpísaný daňový dohovor a

– že prvý uvedený štát by v zmysle svojich právnych predpisov v dôsledku toho nemal nárok

na zrážkovú daň z dividend vyplatených spoločnosťou A spoločnosti D, keby bola spoločnosť D priamym vlastníkom spoločnosti A,

dochádza k zneužívaniu v zmysle uvedenej smernice, takže na spoločnosť B sa nevzťahuje jej ochrana?

6. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), bráni článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES (a/alebo článkom 56 ES) právnej úpravy, na základe ktorej posledný uvedený členský štát zdaní dividendy materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pričom tento istý členský štát považuje materské spoločnosti so sídlom na svojom území za podobných okolností za oslobodené od dane z takých dividend?

7. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), a materská spoločnosť v poslednom uvedenom členskom štáte sa v tomto členskom štáte považuje za zdaniteľnú osobu s obmedzenou daňovou povinnosťou v súvislosti s predmetnými dividendami, bráni článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES (a/alebo článkom 56 ES) právnej úpravy, na základe ktorej posledný uvedený členský štát požaduje od spoločnosti zodpovednej za vykonanie zrážky dane (dcérska spoločnosť), aby v prípade oneskorenej úhrady splatnej zrážkovej dane zaplatila úrok z omeškania s vyššou úrokovou sadzbou, než je sadzba úroku z omeškania, ktorú členský štát uplatňuje pri daňových dlhoch právnických osôb vymáhaných od spoločností sídliacich v tom istom členskom štáte?

8. Ak Súdny dvor odpovie na druhú otázku písm. a) kladne a na tretiu otázku odpovie v tom zmysle, že vnútroštátnym súdom neprináleží vymedziť obsah pojmu „vlastník požitkov“, a ak spoločnosť so sídlom v členskom štáte (materská spoločnosť) na základe toho nemožno považovať za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice 90/435, čo sa týka dividend prijatých od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), má posledný uvedený členský štát podľa smernice 90/435 alebo článku 10 ES povinnosť uviesť, koho tento členský štát v takom prípade považuje za vlastníka požitkov?

9. Ak sa spoločnosť sídliaca v členskom štáte (materská spoločnosť) v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa smernice 90/435 v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti sídliacej v inom členskom štáte (dcérska spoločnosť), bráni článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES (a/alebo článkom 56 ES) samostatne alebo ako celok právnej úpravy, na základe ktorej:

- posledný uvedený členský štát požaduje od dcérskej spoločnosti, aby vykonala zrážku dane z dividend, a považuje túto osobu za zodpovednú voči orgánom za nevykonanie zrážky dane, pričom ak materská spoločnosť sídli v tomto členskom štáte, nemá takú povinnosť vykonať zrážku dane?

- posledný uvedený členský štát vyrubí z dlžnej zrážkovej dane úroky z omeškania?

Vnútroštátny súd žiada Súdny dvor EÚ, aby pri odpovedi na deviatu otázku prihliadal na odpovede na šiestu a siedmu otázku.

10. V prípade, ak

- spoločnosť so sídlom v členskom štáte (materská spoločnosť) spĺňa požiadavku

stanovenú v smernici 90/435, aby (v rokoch 2005 a 2006) vlastnila najmenej 20 % akciového kapitálu spoločnosti (dcérskej spoločnosti) so sídlom v inom členskom štáte,

- materská spoločnosť sa v skutočnosti nepovažuje za oslobodenú od zrážkovej dane podľa článku 1 ods. 2 smernice 90/435 v súvislosti s dividendami vyplatenými dcérskou spoločnosťou,
- [priamy/(i) alebo nepriamy/(i)] vlastník/vlastníci podielov v materskej spoločnosti so sídlom v tretej krajine sa považujú za vlastníkov požitkov v podobe predmetných dividend,
- uvedený/(i) [priamy/(i) alebo nepriamy/(i)] vlastník/vlastníci podielov tiež spĺňa/(jú) vyššie uvedenú kapitálovú požiadavku,

bráni článok 56 ES právnej úprave, na základe ktorej členský štát, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť, zdať predmetné dividendy, ak dotknutý členský štát považuje spoločnosť sídliace na jeho území, ktoré spĺňajú kapitálovú požiadavku stanovenú v smernici 90/435, t. j. ktoré v zdaňovacích obdobiach 2005 a 2006 vlastnili najmenej 20 % akciového kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy (15 % v rokoch 2007 a 2008 a v ďalších rokoch 10 %), za oslobodené od dane z takých dividend“

Konanie na Súdnom dvore

65 Z dôvodu vzájomnej súvislosti oboch konaní vo veciach samých, ktoré sa týkajú výkladu smernice 90/435 a základných slobôd zakotvených v Zmluvách, je potrebné ich spojiť na účely vyhlásenia rozsudku.

66 Listom z 2. marca 2017 dánska vláda v súlade s článkom 16 tretím odsekom Štatútu Súdneho dvora Európskej únie navrhla, aby o týchto veciach rozhodovala veľká komora Súdneho dvora. Navyše vzhľadom na podobnosť medzi týmito vecami a vecami C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, ktoré sú predmetom rozsudku z dnešného dňa, N Luxembourg 1 a i. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16), dánska vláda tiež navrhla, aby Súdny dvor podľa článku 77 svojho rokovacieho poriadku nariadil spoločné pojednávanie pre všetky tieto veci. Súdny dvor návrhom dánskej vlády vyhovel.

O prejudiciálnych otázkach

67 Otázky, ktoré položil vnútroštátny súd, sa týkajú troch tém. Prvá téma sa týka existencie právneho základu, ktorý umožňuje členskému štátu odmietnuť z dôvodu dopustenia sa zneužitia práva oslobodenie spoločnosti, ktorá rozdelila zisky spoločnosti v inom členskom štáte, ktorej je dcérskou spoločnosťou, od dane stanovené v článku 5 smernice 90/435. Pokiaľ takýto právny základ existuje, druhá téma, ktorú nastolili otázky, sa týka podstatných znakov prípadného zneužitia práva a súvisiacich spôsobov dokazovania. Napokon tretia téma otázok, ktoré boli tiež položené pri predpoklade, že existuje možnosť členského štátu odmietnuť poskytnutie výhod smernice 90/435 takej spoločnosti, sa týka výkladu ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu s cieľom umožniť vnútroštátnym súdom, aby overili, či dánska právna úprava porušuje tieto slobody.

O prvých až tretích otázkach, ako aj o štvrtých otázkach písm. a) až c) vo veci samej

68 Prvými až tretími otázkami, ako aj štvrtými otázkami písm. a) až c) vo veci samej sa vnútroštátny súd po prvé v podstate pýta, či boj proti podvodu alebo zneužívaniu, ktorý umožňuje článok 1 ods. 2 smernice 90/435, predpokladá existenciu vnútroštátneho alebo dojednaného ustanovenia na zabránenie zneužívaniu v zmysle uvedeného článku. Po druhé sa pýta, či dohovor vypracovaný podľa modelovej daňovej zmluvy OECD, ktorý obsahuje pojem „vlastník požitkov“,

môže predstavovať dojednané ustanovenie na zabránenie zneužívaniu v zmysle § 1 ods. 2 smernice 90/435. Po tretie sa vnútroštátny súd pýta, či tento pojem „vlastník požitkov“ je pojmom práva Únie a treba ho chápať v rovnakom zmysle ako pojem „vlastník požitkov“ uvedený v § 1 ods. 1 smernice 2003/49, a či je možné zohľadniť na účely výkladu tohto ustanovenia § 10 modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977. Pýta sa najmä, či sa možno domnievať, že ustanovenie obsahujúce pojem „vlastník požitkov“ predstavuje právny základ umožňujúci boj proti zneužitiu práva.

69 Najskôr je potrebné preskúmať prvé otázky vo veci samej, ktorými sa vnútroštátny súd pýta, či na účely boja proti zneužitiu práva v rámci uplatňovania smernice 90/435 musí mať členský štát prijaté osobitné vnútroštátne ustanovenie na prebratie tejto smernice, alebo či sa môže odvolať na zásady alebo vnútroštátne či dojednané ustanovenia na zabránenie zneužívaniu.

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

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

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

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

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

opatrenia (rozsudok z 21. decembra 2011, Afrasiabi a i., C-72/11, EU:C:2011:874, bod 62), alebo aj dať z pridanej hodnoty (DPH) (rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

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

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

77 Hoci článok 1 ods. 2 smernice 90/435 stanovuje, že táto smernica nebráni uplatňovaniu domácich ustanovení alebo ustanovení založených na dohode potrebných na zabránenie podvodu alebo zneužívaniu, toto ustanovenie nemožno vykladať tak, že vylučuje uplatňovanie všeobecnej zásady práva Únie zákazu zneužívajúceho konania, ktorá bola pripomenutá v bodoch 70 až 72 tohto rozsudku. Transakcie, o ktorých SKAT tvrdí, že predstavujú zneužitie práva, totiž spadajú do pôsobnosti práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 42) a môže sa ukázať, že sú nezlučiteľné s cieľom sledovaným touto smernicou.

78 Ako v tomto ohľade vyplýva z prvého a tretieho odôvodnenia smernice 90/435, cieľom tejto smernice je uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie prostredníctvom zavedenia daňových pravidiel, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, aby sa umožnilo podnikom prispôbiť sa požiadavkám spoločného trhu s cieľom zvýšiť ich produktivitu a posilniť ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni.

79 Povolí vytváranie finančných mechanizmov, ktorých jediným cieľom je získať daňové výhody vyplývajúce z uplatňovania smernice 90/435, nie je v súlade s týmito cieľmi a, naopak, poškodzuje riadne fungovanie vnútorného trhu, pretože narúša podmienky hospodárskej súťaže. Ako to v podstate uviedla generálna advokátka v bode 51 svojich návrhov vo veci C-116/16, je to tak aj v prípade, keď predmetné transakcie nesledujú výlučne tento cieľ, keďže Súdny dvor rozhodol, že zásada zákazu zneužívajúceho konania sa uplatňuje v daňovej oblasti, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetných transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45, ako aj z 22. novembra 2017, Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, bod 53).

80 Napokon právo daňovníkov ťažiť z konkurencie medzi členskými štátmi z dôvodu neexistencie harmonizácie zdaňovania príjmov nemožno použiť ako argument proti uplatňovaniu všeobecnej zásady zákazu zneužívajúceho konania. V tomto ohľade je potrebné pripomenúť, že cieľom smernice 90/435 bola harmonizácia v oblasti priamych daní prostredníctvom zavedenia daňových pravidiel, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, a že jej cieľom nebolo

zabraňovať členským štátom v možnosti prijať opatrenia nevyhnutné na boj proti podvodom a zneužívaniu.

81 Hoci platí, že ak daňovník hľadá pre seba najvýhodnejší daňový režim, samo osebe to nezakladá všeobecnú domnienku podvodu alebo zneužitia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 50; z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 84, ako aj z 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 60), nič to nemení na tom, že takýto daňovník nemôže požívať práva a výhody vyplývajúce z práva Únie v prípade, že príslušná operácia je z hospodárskeho hľadiska čisto umelá a jej cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 51; zo 7. novembra 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 61, ako aj z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, body 61 až 63).

82 Z týchto skutočností vyplýva, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží odmietnuť možnosť požívať práva stanovené v smernici 90/435, pokiaľ dochádza k ich dovolávaniu sa podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

83 Vzhľadom na všeobecnú zásadu práva Únie zákazu zneužívajúceho konania a nevyhnutnosť zabezpečiť dodržiavanie tejto zásady v rámci vykonávania práva Únie nemá neexistencia vnútroštátnych alebo dojednaných ustanovení na zabránenie zneužívaniu vplyv na povinnosť vnútroštátnych orgánov odmietnuť možnosť požívať práva stanovené v smernici 90/435, pokiaľ dochádza k ich dovolávaniu sa podvodným alebo zneužívajúcim spôsobom.

84 Žalované vo veciach samých sa odvolávajú na rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), ktorý sa týkal priznania oslobodenia stanoveného v smernici Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúženiach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142), na podporu tvrdenia, že vzhľadom na článok 1 ods. 2 smernice 90/435 môže členský štát odmietnuť možnosť požívať výhody stanovené touto smernicou len v prípade, že vnútroštátne právne predpisy obsahujú v tomto ohľade samostatný a osobitný právny základ.

85 Túto argumentáciu však nemožno prijať.

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

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

88 Práve na základe týchto úvah Súdny dvor vyzval vnútroštátny súd, aby preskúmal, či v dánskom práve existuje ustanovenie alebo všeobecná zásada, podľa ktorej sa zneužitie práva zakazuje, alebo iné ustanovenia o daňovom úniku alebo vyhýbaní sa daniam, ktoré by sa mohli vykladať v súlade s ustanovením smernice 90/434, podľa ktorého v zásade členský štát môže odmietnuť právo na odpočítanie stanovené v tejto smernici v prípade operácie, ktorej cieľom je v podstate takýto podvod alebo vyhýbanie sa a následne prípadne overiť, či boli podmienky

uplatnenia týchto vnútroštátnych ustanovení vo veciach samých splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, body 46 a 47).

89 Aj keby sa však vo veciach samých ukázalo, že vnútroštátne právo neobsahuje pravidlá, ktoré by bolo možné vykladať v súlade s článkom 1 ods. 2 smernice 90/435, nemožno z toho bez ohľadu na to, ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), vyvodiť, že vnútroštátne orgány a súdy nemôžu odmietnuť výhodu založenú na práve na oslobodenie stanovenom v článku 5 tejto smernice pre prípad podvodu alebo zneužitia práva (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 54).

90 Odmietnutie adresované daňovníkovi v prípade takých okolností totiž nespadá pod prípad uvedený v bode 86 tohto rozsudku, pretože je v súlade so všeobecnou zásadou práva Únie, podľa ktorej sa nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať nariadením práva Únie (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 55 a 56, ako aj citovanú judikatúru).

91 Ako to bolo pripomenuté v bode 70 tohto rozsudku, keďže podvodné alebo zneužívajúce skutočnosti nemôžu zakladať právo upravené právnym poriadkom Únie, zamietnutie výhody na základe smernice – v tomto prípade – smernice 90/435 neznamená uloženie povinnosti dotknutému jednotlivcovi podľa tejto smernice, ale je len jednoduchým dôsledkom konštatovania, že objektívne podmienky vyžadované na účely získania sledovanej výhody, upravené uvedenou smernicou v súvislosti s týmto právom, sú splnené len formálne (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 57, ako aj citovanú judikatúru).

92 Za takých okolností musia teda členské štáty odmietnuť výhodu vyplývajúcu zo smernice 90/435, a to v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužívajúceho konania, podľa ktorej právo Únie nemôže zakrývať zneužívajúce konanie zo strany hospodárskych subjektov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 2018, Komisia/Belgicko, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99 a citovanú judikatúru).

93 Vzhľadom na konštatovanie uvedené v bode 72 tohto rozsudku nie je potrebné odpovedať na druhé otázky, ktoré položil vnútroštátny súd a ktoré sa v podstate týkajú otázky, či ustanovenie dvojstranného dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré odkazuje na pojem „vlastník požitkov“, môže predstavovať právny základ na účely boja proti podvodnému a zneužívajúcemu konaniu v rámci smernice 90/435.

94 Za týchto podmienok nie je potrebné odpovedať na tretie otázky ani štvrté otázky písm. a) až c) týkajúce sa výkladu toho istého pojmu „vlastník požitkov“, pretože boli položené len pre prípad kladnej odpovede na druhé otázky.

95 Vzhľadom na všetky tieto skutočnosti je potrebné na prvé otázky odpovedať tak, že všeobecná zásada práva Únie, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať nariadením práva Únie, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od zrážkovej dane zo ziskov vyplatených dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti, ktoré je stanovené v článku 5 uvedenej smernice, musia v prípade podvodného alebo zneužívajúceho konania vnútroštátne orgány a súdy daňovníkovi odmietnuť, a to aj v prípade, že neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dojednané ustanovenia upravujúce takéto odmietnutie.

O štvrtých otázkach písm. d) a e), ako aj piatych a ôsmych otázkach vo veciach samých

96 Štvrtými otázkami písm. d) a e), ako aj piatymi otázkami vo veciach samých sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aké sú základné zložky zneužitia práva a ako možno tieto zložky stanoviť. V tomto ohľade sa najmä pýta, či sa možno domnievať, že spoločnosť skutočne prijala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti, ak má zmluvnú alebo zákonom stanovenú povinnosť previesť tieto dividendy na tretiu stranu alebo ak zo skutkových okolností vyplýva, že táto spoločnosť nemá „plné“ právo „používať a požívať dividendu“ v zmysle komentárov k modelovej zmluve OECD z roku 1977, ktoré boli prijaté v priebehu roka 2014. Tiež sa pýta, či môže existovať zneužitie práva, keď vlastníkom požitkov v podobe dividend prevedených zo strany údelových spoločností je napokon spoločnosť so sídlom v treťom štáte, s ktorým dotknutý členský štát uzavrel daňový dohovor. Ôsmymi otázkami sa vnútroštátny súd tiež v podstate pýta, či členský štát, ktorý odmietne priznať spoločnosti v inom členskom štáte postavenie vlastníka požitkov v podobe dividend, je povinný identifikovať spoločnosť, ktorú v danom prípade považuje za vlastníka požitkov.

O základných zložkách zneužitia práva a súvisiacich dôkazoch

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

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

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

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

101 Indíciou existencie mechanizmu na účely získania neoprávneného oslobodenia stanoveného v článku 5 smernice 90/435 je preto skutočnosť, že uvedené dividendy boli prevedené v celom rozsahu alebo takmer v celom rozsahu a vo veľmi krátkom čase od prijatia, a to zo strany spoločnosti, ktorá ich prijala, na subjekty, ktoré nespĺňajú podmienky na uplatnenie smernice 90/435, a to buď preto, že tieto subjekty nemajú sídlo v žiadnom členskom štáte, alebo

preto, že neboli založené v niektorej z foriem uvedených v tejto smernici, alebo preto, že nepodliehajú ani jednej z daní uvedených v článku 2 písm. c) uvedenej smernice, alebo preto, že nemajú postavenie „materskej spoločnosti“ a nespĺňajú podmienky stanovené v článku 3 tej istej smernice.

102 Podmienky uplatnenia smernice 90/435 nespĺňajú subjekty, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Únii, ako je napríklad zrejme v prípade spoločností, o ktoré ide vo veci C-117/16, alebo investičných fondov, o ktoré ide vo veci C-116/16. Ak by v týchto veciach dividendy zaplatil priamo dlžný dánsky podnik subjektom, ktoré boli podľa ministerstva daní vlastníkami požitkov, Dánske kráľovstvo mohlo získať zrážkovú daň.

103 Umelý charakter mechanizmu je tiež potvrdený okolnosťou, že príslušná skupina spoločností je štruktúrovaná tak, že spoločnosť, ktorá prijíma dividendy vyplácané dlžnou spoločnosťou, musí sama prevádzať tieto dividendy na tretiu spoločnosť, ktorá nespĺňa podmienky uplatnenia smernice 90/435, čo má za následok, že vytvára len nepatrný zdaniteľný príjem, pretože vystupuje ako účelová spoločnosť umožňujúca finančný tok medzi dlžnou spoločnosťou a subjektom, ktorý je vlastníkom požitkov v podobe vyplácaných súm.

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

105 Indíciami svedčiacimi o umelom mechanizme môžu byť aj jednotlivé zmluvy medzi spoločnosťami zapojenými do predmetných finančných transakcií, ktoré vytvárajú finančné toky v rámci skupiny, podmienky financovania transakcií, hodnotenie vlastných zdrojov sprostredkujúcich spoločností, ako aj neexistencia právomoci účelových spoločností hospodársky disponovať s prijatými dividendami. V tomto ohľade môžu takéto indície predstavovať nielen zmluvná alebo zákonom stanovená povinnosť materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy previesť ich na tretiu osobu, ale aj skutočnosť, že táto spoločnosť nemá „plné“ právo, ako to uvádza vnútroštátny súd, používať a požívať tieto dividendy bez toho, aby bola viazaná takouto zmluvnou alebo zákonom stanovenou povinnosťou.

106 Napokon takéto indície môžu byť posilnené časovou zhodou alebo súvislosťou medzi na jednej strane nadobudnutím účinnosti nových dôležitých daňových právnych predpisov, ako sú dánske právne predpisy, o ktoré ide vo veciach samých, alebo právne predpisy Spojených štátov uvedené v bode 51 tohto rozsudku, a na druhej strane uskutočňovaním zložitých finančných operácií a poskytovaním pôžičiek v rámci tej istej skupiny.

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

108 V tomto ohľade je pri preskúmaní štruktúry skupiny irelevantné, že niektorí vlastníci požitkov v podobe dividend vyplácaných účelovou spoločnosťou majú svoju daňovú rezidenciu v treťom štáte, ktorý uzatvoril dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia s členským štátom pôvodu. Je totiž nutné konštatovať, že existencia takéhoto dohovoru nemôže sama osebe vylučovať zneužitie práva. Dohovor takejto povahy teda nemôže spochybniť existenciu zneužitia práva,

ktoré bolo riadne zistené na základe súboru skutočností preukazujúcich, že hospodárske subjekty vykonali čisto formálne alebo umelé operácie zbavené akéhokoľvek hospodárskeho a obchodného opodstatnenia s hlavným cieľom neoprávnene získať oslobodenie od akéhokoľvek zdanenia stanovené v článku 5 smernice 90/435.

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

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

111 Navyše pokiaľ má vlastník požitkov v podobe výplaty dividend daňovú rezidenciu v treťom štáte, odmietnutie oslobodenia stanoveného v článku 5 smernice 90/435 vôbec nepodlieha konštatovaniu podvodu alebo zneužitia práva.

112 Ako vyplýva z tretieho odôvodnenia tejto smernice, zavedením spoločného daňového systému sa má predchádzať akémukoľvek znevýhodňovaniu spolupráce medzi spoločnosťami rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, a tým uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie (rozsudok z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25, ako aj citovaná judikatúra). Ako bolo zdôraznené v bode 78 tohto rozsudku, uvedená smernica má teda za cieľ zabezpečiť neutralitu rozdeľovania ziskov dcérskou spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte z daňového hľadiska, keďže z článku 1 tejto smernice vyplýva, že sa týka len výplat prijatých spoločnosťami jedného členského štátu, ktoré pochádzajú od ich dcérskych spoločností, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 62, ako aj citovanú judikatúru).

113 Mechanizmy smernice 90/435, osobitne jej článok 5, sú teda vytvorené pre situácie, v ktorých by bez ich uplatnenia mohol výkon daňovej právomoci členských štátov viesť k tomu, že zisk, ktorý dcérska spoločnosť rozdelila svojej materskej spoločnosti, by podliehal dvojitému zdaneniu (rozsudok z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 39). Takéto mechanizmy sa naopak neuplatňujú v prípade, keď je vlastníkom požitkov v podobe dividend spoločnosť, ktorá nemá daňovú rezidenciu v Únii, pretože v takom prípade by oslobodenie uvedených dividend od zrážkovej dane v členskom štáte, z ktorého boli vyplatené, mohlo viesť k tomu, že tieto dividendy by neboli v Únii účinne zdanené.

114 Vzhľadom na všetky tieto skutočnosti je potrebné odpovedať na štvrté otázky písm. d) a e) vo veciach samých tak, že dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie cieľ tejto právnej úpravy nebol dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie. Prítomnosť niektorých indícií môže svedčiť o existencii zneužitia práva, pokiaľ sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa. Takéto indície môže predstavovať najmä existencia účelových spoločností, ktoré nemajú hospodárske opodstatnenie, ako aj čisto formálny charakter štruktúry skupiny spoločností, finančného mechanizmu a pôžičiek.

O dôkaznom bremene týkajúcom sa zneužitia práva

115 Je potrebné konštatovať, že smernica 90/435 neobsahuje ustanovenia týkajúce sa dôkazného bremena týkajúceho sa existencie zneužitia práva.

116 Ako to však tvrdia dánska a nemecká vláda, v zásade prináleží spoločnostiam, ktoré žiadajú o oslobodenie od zrážkovej dane z dividend stanovené v článku 5 smernice 90/435, aby preukázali, že spĺňajú objektívne podmienky, ktoré táto smernica ukladá. Príslušným daňovým orgánom totiž nič nebráni v tom, aby si od daňovníka vyžiadali dôkazy, ktoré považujú za potrebné na správne stanovenie predmetných daní, a prípadne odmietli požadované oslobodenie od dane, ak tieto dôkazy nie sú predložené (rozsudok z 28. februára 2013, Petersen a Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 51 a citovaná judikatúra).

117 Naproti tomu v prípade, ak daňový orgán členského štátu pôvodu zamýšľa z dôvodu, ktorý je založený na existencii zneužívajúceho konania, odmietnuť spoločnosti, ktorá vyplatila dividendy spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, oslobodenie stanovené v článku 5 smernice 90/435, prináleží mu preukázať existenciu základných zložiek takéhoto zneužívajúceho konania s prihliadnutím na všetky relevantné skutočnosti, najmä na skutočnosť, že spoločnosť, ktorej sa vyplácali dividendy, nie je vlastníkom požitkov v podobe týchto dividend.

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

119 Navyše aj keď sú potenciálni vlastníci požitkov známi, nie je nevyhnutne preukázané, ktorí z nich sú alebo budú skutočnými vlastníkmi požitkov. V tomto prípade vo veci C-117/16 vnútroštátny súd uvádza, že aj keď Y Cyprus má za materskú spoločnosť Y Bermuda so sídlom na Bermudách, samotná Y Bermuda má za materskú spoločnosť Y USA so sídlom v Spojených štátoch. V prípade, že vnútroštátny súd by sa domnieval, že Y Cyprus nie je vlastníkom požitkov v podobe dividend, pre daňové orgány a súdy členského štátu pôvodu dividend by bolo s najväčšou pravdepodobnosťou nemožné určiť, ktorá z týchto dvoch materských spoločností je alebo bude vlastníkom požitkov v podobe týchto dividend. O prideľovaní uvedených dividend sa konkrétne môže rozhodovať po zisteniach daňového orgánu týkajúcich sa účelovej spoločnosti.

120 V dôsledku toho je potrebné na ôsme otázky vo veciach samých odpovedať tak, že na účely odmietnutia priznať spoločnosti postavenie vlastníka požitkov v podobe dividend alebo preukázania existencie zneužitia práva nie je vnútroštátny orgán povinný identifikovať subjekt alebo subjekty, ktoré považuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto dividend.

O šiestych, siedmich, deviatych a desiatych otázkach vo veciach samých

121 Šiestymi, siedmymi, deviatymi a desiatymi otázkami vo veciach samých chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa v prípade, že sa neuplatňuje režim oslobodenia od zrážkovej dane z dividend vyplácaných zo strany spoločnosti rezidenta v členskom štáte v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte stanovený v článku 5 ods. 1 smernice 90/435, majú články 49 a 54 ZFEÚ alebo článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia jednotlivým aspektom takej právnej úpravy prvého členského štátu, o akú ide vo veciach samých, ktorá sa týka zdanenia

týchto dividend.

122 V tejto súvislosti je potrebné na úvod zdôrazniť, že tieto otázky vychádzajú z predpokladu, podľa ktorého neuplatníťnosť tohto režimu oslobodenia od dane vyplýva z konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 90/435. V takom prípade sa spoločnosť rezident v členskom štáte nemôže vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 70 tohto rozsudku dožadovať slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť vnútroštátnu právnu úpravu zdanenia dividend vyplácaných v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte.

123 V dôsledku toho je potrebné odpovedať na šieste, siedme, deviate a desiate otázky vo veciach samých tak, že v situácii, keď sa režim oslobodenia od zrážkovej dane z dividend, stanovený smernicou 90/435, ktoré vypláca spoločnosť rezident v členskom štáte v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte, neuplatňuje z dôvodu konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice, nemožno sa dovoliť uplatňovania slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť právnu úpravu prvého členského štátu týkajúcu sa zdanenia týchto dividend.

O trovách

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

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

- 1. Veci C-116/16 a C-117/16 sa na účely rozsudku spájajú.**
- 2. Všeobecná zásada práva Únie, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť noriem práva Únie, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od zrážkovej dane zo ziskov vyplatených dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti, ktoré je stanovené v článku 5 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, musia v prípade podvodného alebo zneužívajúceho konania vnútroštátne orgány a súdy daťovníkovi odmietnuť, a to aj v prípade, že neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dojednané ustanovenia upravujúce takéto odmietnutie.**
- 3. Dôkaz zneužívajúceho konania si vyžaduje jednak súbor objektívnych okolností, z ktorých vyplýva, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnou úpravou Únie cieľ tejto právnej úpravy nebol dosiahnutý, a jednak subjektívny prvok spočívajúci v úmysle získať výhodu vyplývajúcu z právnej úpravy Únie tým, že sa umelo vytvárajú podmienky potrebné na jej získanie. Prítomnosť niektorých indícií môže svedieť o existencii zneužitia práva, pokiaľ sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa. Takéto indície môže predstavovať najmä existencia účelových spoločností, ktoré nemajú hospodárske opodstatnenie, ako aj tiež formálny charakter štruktúry skupiny spoločností, finančného mechanizmu a pôžitiek.**
- 4. Na účely odmietnutia priznať spoločnosti postavenie vlastníka požitkov v podobe dividend alebo preukázania existencie zneužitia práva nie je vnútroštátny orgán povinný identifikovať subjekt alebo subjekty, ktoré považuje za vlastníkov požitkov v podobe týchto**

dividend.

5. V situácii, keď sa režim oslobodenia od zrážkovej dane z dividend, stanovený smernicou 90/435, zmenenou smernicou 2003/123, ktoré vypláca spoločnosť rezident v členskom štáte v prospech spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte, neuplatňuje z dôvodu konštatovania existencie podvodu alebo zneužitia v zmysle článku 1 ods. 2 tejto smernice, nemožno sa dovoliť uplatňovania slobôd zakotvených v Zmluve o FEÚ s cieľom spochybniť právnu úpravu prvého členského štátu týkajúcu sa zdanenia týchto dividend.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.