

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62016CJ0116

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. února 2019 ( \*1 )

Obsah

Právní rámec

Vzorová daňová smlouva OECD

Směrnice 90/435

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Dánské právo

Zdanění dividend

Srážková daň

Právo použitelné na případy podvodu a zneužití

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

1) Věc C-116/16, T Danmark

2) Věc C-117/16, Y Denmark

Řízení před Soudním dvorem

K předběžným otázkám

K první až třetí otázce a ke čtvrté otázce písm. a) až c) ve věcech v původních řízeních

Ke čtvrtým otázkám písm. d) a e) a k pátým a osmým otázkám ve věcech v původních řízeních

Ke znakům zakládajícím zneužití práva a souvisejícím důkazům

K důkaznímu břemenu při zneužití práva

K šestým, sedmým, devátým a desátým otázkám ve věcech v původních řízeních

K nákladům řízení

„řízení o předběžné otázce – Sbližování právních předpisů – Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – Směrnice 90/435/EHS – Osvobození dividend vyplácených společnostmi z jednoho členského státu společnostem v jiných členských státech – Skutečný vlastník vyplácených dividend – Zneužití práva – Společnost usazená v jednom členském státě, která vyplácí dividendy přidružené společnosti usazené v jiném členském státě, jež jsou zcela či téměř zcela následně převedeny mimo území Evropské unie – Dceřiná společnost podléhající povinnosti odvést srážkovou daň z příjmu“

Ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) ze dne 19. února 2016, došlými Soudnímu dvoru dne 25. února 2016, v řízeních

Skatteministeriet

proti

T Danmark (C-116/16),

Y Denmark Aps (C-117/16),

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, T. von Danwitz, C. Toader a F. Biltgen, předsedové senátu, A. Rosas (zpravodaj), M. Ilešič, L. Bay Larsen, M. Safjan, C. G. Fernlund, C. Vajda a S. Rodin, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. října 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za T Danmark A. M. Ottosenem a S. Andersen, advokater,

–

za Y Denmark Aps L. E. Christensenem a H. S. Hansenem, advokater,

–

za dánskou vládu C. Thorningem a J. Nymann-Lindegrenem, jakož i M. S. Wolff, jako zmocněnci, ve spolupráci s J. S. Horsbøl Jensenem, advokat,

–

za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

–

za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Socio, avvocato dello Stato,

–

za lucemburskou vládu D. Holderer, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P.-E. Partschem a T. Lesagem, avocats,

–

za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a C. S. Schillemans, jako zmocněnkyními,

–

za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren a F. Bergiusem, jako zmocněnci,

–

za Evropskou komisi W. Roelsem, R. Lyalem a L. Grønfeltdt, jako zmocněnci, ve spolupráci s H. Peytzem, avocat,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. března 2018,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2003, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) (dále jen „směrnice 90/435“), jakož i články 49, 54 a 63 SFEU.

2

Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi Skatteministeriet (ministerstvo financí, Dánsko) na straně jedné a T Danmark a Y Denmark Aps na straně druhé ohledně povinnosti uložené tímto společným odvětvovým daňovým titulem vyplacení dividend společností-nerезidentů, o nichž má správce daně za to, že nejsou skutečnými vlastníky těchto dividend, a tudíž se na ně

nevztahuje osvobození od srážkové daně stanovené ve smlouvě 90/435.

Právní rámec

Vzorová daňová smlouva OECD

3

Rada Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) přijala dne 30. července 1963 doporučení o zamezení dvojímu zdanění a vyzvala vlády členských států, aby v případě uzavírání její změny dvoustranných smluv postupovaly v souladu se „vzorovou smlouvou s cílem zamezit dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmu a z majetku“, která byla vypracována Výborem OECD pro daňové záležitosti a připojena k uvedenému doporučení (dále jen „vzorová daňová smlouva OECD“). Tato vzorová daňová smlouva je pravidelně přezkoumávána a měněna. K této smlouvě byl vypracován komentář schválený Radou OECD.

4

V bodech 7 až 10 komentáře k článku 1 vzorové daňové smlouvy OECD, ve znění změny z roku 1977 (dále jen „vzorová daňová smlouva OECD z roku 1977“), podle kterého se tato smlouva použije na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou států smlouvy, se upozorňuje na skutečnost, že toto ustanovení lze využít nesprávně za účelem daňových úniků prostřednictvím umělých právních konstrukcí. Ve znění těchto bodů komentáře je zdůrazněn význam institutu „skutečného vlastníka“, který je zakotven zejména v článku 10 (zdanění dividend) a v článku 11 (zdanění úroků) této vzorové smlouvy, jakož i nezbytnost boje proti daňovým podvodům.

5

V článku 10 odst. 1 a 2 vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977 se stanoví:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být zdaněny i ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, podle právních předpisů tohoto státu, avšak je-li příjemce jejich skutečným vlastníkem, nesmí takto stanovená daň překročit:

a)

5 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než osobní společnost), která přímo drží alespoň 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy;

b)

15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.“

6

Při změně komentáře z roku 2003 byla do uvedeného komentáře doplněna poznámka o „konduktivních společnostech“, tj. společnostech, které jsou sice formálně vlastníky příjmu, avšak ve skutečnosti mají pouze velmi omezená oprávnění, čímž se stávají pouhými fiduciárními správci jednajícími na účet zúčastněných stran, a tudíž v jejich případě nelze mít za to, že jsou skutečnými vlastníky tohoto příjmu. V bodě 12 komentáře k článku 10, ve znění vycházejícím ze změny z roku 2003, se mimo jiné stanoví, že „pojem ‚skutečný vlastník‘ není používán v úzkém

technickém slova smyslu, nýbrž je nutné jej chápat spíše v jeho kontextu a ve světle předmětu a účelu uvedené smlouvy, včetně zamezení dvojímu zdanění a předcházení vyhýbání se daňovými povinnostmi a daňovým únikem“. Bod 12.1 téže verze komentáře uvádí, že „[s] cílem a účelem této smlouvy by bylo v rozporu, aby stát zdroje poskytl daňovou úlevu nebo osvobození od daní rezidentovi smluvního členského státu, který jedná – jinak než v rámci zastoupení či jiného mandátního vztahu – jako pouhý prostředník na účet jiné osoby, která je skutečným vlastníkem dotčeného příjmu“ a že „konduitní společnost nelze za běžných okolností považovat za skutečného vlastníka, pokud sice je formálním vlastníkem příjmu, avšak ve skutečnosti má pouze velmi omezená oprávnění, čímž se stává pouhým fiduciářem či správcem jednajícím na účet zúčastněných stran“.

7

Při nové změně komentáře z roku 2014 byly upřesněny pojmy „skutečný vlastník“ a „konduitní společnost“. V bodě 10.3 poslední uvedené verze komentáře se uvádí, že „je třeba zpřesnit, jak řešit otázku konduitních společností a obecně rizik spekulativního výběru smluv, tzv. ‚treaty shopping‘, mimo jiné prostřednictvím zvláštních ustanovení smluv proti zneužívání, obecných pravidel proti zneužívání, pravidel zakotvujících přednost vnitřní stránky před stránkou formální a pravidel o ‚ekonomické podstatě‘“.

Směrnice 90/435

8

Body 1 a 3 odvodňují směrnice 90/435 znějí následovně:

„vzhledem k tomu, že seskupování společností různých členských států mohou být nezbytná k tomu, aby byly ve Společenství vytvořeny podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu a aby tím bylo zajištěno vytvoření a řádné fungování společného trhu; že tímto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto důležité stanovit pro tato seskupování daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni;

[...]

vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepřiznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství;“

9

Článek 1 směrnice 90/435 stanoví:

„1. Každý členský stát použije tuto směrnici

[...]

–

na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi,

–

[...]

2. Tato směrnice nevykládá použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.“

10

Článek 2 této směrnice uvádí podmínky týkající se formy společností, daňového rezidentství a daňové povinnosti, které musí být splněny k tomu, aby tuto směrnici bylo možné použít.

11

Článek 3 směrnice 90/435 stanoví:

„1. Pro účely použití této směrnice se:

a)

postavení mateřské společnosti považává p?inejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu n?které společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejmén? 20 %.

Za stejných podmínek [se] postavení mateřské společnosti považává též společnosti členského státu, která drží na základním kapitálu n?které společnosti stejného členského státu podíl nejmén? 20 %, p?i?emž tento podíl drží zcela nebo z?ásti stálá provozovna první společnosti nacházející se v jiném členském stát?.

Od 1. ledna 2007 ?iní tento minimální podíl 15 %.

Od 1. ledna 2009 ?iní tento minimální podíl 10 %;

b)

„dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

2. Odchyln? od odstavce 1 mohou členské státy:

–

dvoustrannou dohodou nahradit podmínku podílu na základním kapitálu podmínkou disponování hlasovacími právy,

–

nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejmén? dvou let podíl, který je oprav?uje k ?iznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své

společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nadržuje takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.“

12

Článek 4 odst. 1 uvedené směrnice umožňuje členským státům volbu mezi dvěma systémy, a sice mezi systémem osvobození a systémem zdanění s odpotem.

13

Článek 5 téže směrnice stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

14

Článek 10 odst. 1 a 2 smlouvy mezi vládou Lucemburského velkovévodství a vládou Dánského království o zamezení dvojímu zdanění a o stanovení pravidel týkajících se vzájemné správní pomoci v oblasti zdanění příjmů a majetku, podepsané v Lucemburku dne 17. listopadu 1980 (dále jen „dáňová smlouva mezi Lucemburskem a Dánskem“), rozděluje daňovou pravomoc mezi tyto dva členské státy v oblasti dividend a zní takto:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být zdaněny i ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, podle právních předpisů tohoto státu, avšak je-li příjemce jejich skutečným vlastníkem, nesmí takto stanovená daň překročit:

a)

5 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než osobní společnost), která přímo drží alespoň 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy;

b)

15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.“

15

Článek 10 odst. 1 a 2 smlouvy mezi vládou Dánského království a vládou Kyprské republiky o zamezení dvojímu zdanění v oblasti zdanění příjmů a kapitálu, podepsané dne 26. května 1981, rozděloval daňovou pravomoc mezi tyto dva členské státy v oblasti dividend a zní takto:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být zdaněny i ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže je osoba, která dividendy obdržela, jejich skutečným vlastníkem, nesmí takto stanovená daň překročit:

a)

10 % hrubé částky dividend, pokud je skutečným vlastníkem společnost (jiná než osobní či komanditní společnost), která přímo drží alespoň 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy;

b)

15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.“

16

Podle čl. 10 odst. 2 smlouvy mezi vládou Spojených států amerických a vládou Dánského království o zamezení dvojímu zdanění a předcházení daňovým únikům v oblasti daní z příjmů, podepsané ve Washingtonu dne 19. srpna 1999, smluvní stát, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, může zdanit dividendy vyplácené společnosti, která je rezidentem druhého státu, pokud je poslední uvedená společnost jejich „skutečným vlastníkem“, sazbou 5 % jejich hrubé částky.

17

Daňová smlouva mezi Dánským královstvím a Bermudami neexistuje.

18

Z těchto dvoustranných smluv vyplývá, že stát zdroje, tj. ve věcech v povodních řízeních Dánské království, může zdanit dividendy vyplácené společnosti usazené v jiném členském státě vyšší sazbou, než je sazba stanovená v uvedených smlouvách, pokud uvedená společnost není jejich skutečným vlastníkem. V žádné z těchto smluv však není vymezen pojem „skutečný vlastník“.

Dánské právo

Zdanění dividend

19

V ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) selskabsskattelov (zákon o korporátní dani) se stanoví:

„Podle tohoto zákona [...] podléhají dani společnosti, sdružení atd. ve smyslu § 1 odst. 1, které mají sídlo v zahraničí, pokud

[...]

c)

jim jsou vypláceny dividendy, na které se vztahuje § 16 A odst. 1 a 2 zákona o vyměňování státní daní z příjmů [...]. Daňová povinnost se nevztahuje na dividendy z podílů v dceřiných společnostech (viz § 4 A zákona o zdanění kapitálových zisků), pokud se na dividendy vyplácené dceřinou společností vztahuje osvobození od daní nebo daňová úleva podle ustanovení směrnice [90/435] nebo daňové smlouvy uzavřené s Faerskými ostrovy, Grónskem nebo státem, jehož rezidentem je tato mateřská společnost. Daňová povinnost se dále nevztahuje na dividendy z podílů ve společnostech, které jsou součástí skupiny (viz § 4 B zákona o zdanění kapitálových zisků), které nejsou dividendami z podílů v dceřiných společnostech, pokud je společnost, již jsou vypláceny a která je členem skupiny, usazena v členském státě [Evropské unie/Evropského hospodářského prostoru (EHP)] a na dividendy by se vztahovalo osvobození od daní nebo



daňová úleva podle ustanovení směrnice [90/435] nebo daňové smlouvy uzavřené s dotčeným státem, pokud by byly dividendami z podílů v dceřiných společnostech. Daňová povinnost se rovněž nevztahuje na dividendy vyplácené držitelům podílů v mateřských společnostech, které jsou uvedeny na seznamu společností, na který odkazuje čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice [90/435], avšak pro daňové účely v Dánsku jsou považovány za transparentní subjekty. Použití tohoto ustanovení je podmíněno tím, že držitel podílů ve společnosti není rezidentem v Dánsku.“

Srážková daň

20

Pokud podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o korporátní dani vzniká omezená daňová povinnost u příjemce z dividend plynoucích z Dánska, má dánská společnost vyplácející dividendy podle § 65 kildeskattelov (zákon o srážkové dani) povinnost srazit daň u zdroje ve výši 28 %.

21

Ustanovení § 65 odst. 1 a 5 zákona o srážkové dani, ve znění použitelném na skutkové okolnosti povodních řízení, stanovilo:

„1. V případě jakéhokoli přijetí dividend či přijetí rozhodnutí o vyplacení dividend či pípsání dividend z akcií či podílů společností, sdružení atd. podle § 1 odst. 1 bodů 1, 2, 2e a 4 zákona o korporátní dani mají uvedené společnosti, sdružení atd. povinnost srazit daň u zdroje ve výši 28 % z celkové vyplácené částky, pokud není v odstavci 4 stanoveno jinak či nevyplývá-li z odstavců 5 až 8 něco jiného. [...] Takto sražená částka se označuje jako ‚daň z dividend‘.

[...]

5. Srážka daně z dividend, které obdržela společnost, jež je cizozemským rezidentem, od společnosti-rezidenta v Dánsku se neprovede, pokud na základě těchto dividend nevzniká daňová povinnost [viz § 2 odst. 1 písm. c) zákona o korporátní dani].“

22

Z ustanovení § 2 odst. 2 bodu 2 zákona o korporátní dani vyplývá, že daňová povinnost vyplývající z § 2 odst. 1 písm. c) tohoto zákona je v plném rozsahu splněna srážkou u zdroje podle § 65 zákona o srážkové dani. Sazba daně ze zisku mimoto v období dotčeném ve včech v povodních řízeních činila 28 %.

23

Dánské mateřské společnosti jsou podle § 13 odst. 1 bodu 2 zákona o korporátní dani osvobozeny od daně z dividend, které obdržely od dánských dceřiných společností. Z ustanovení § 31 odst. 1 bodu 2 kildeskattebekendtgørelsen (vyhláška o srážkové dani) dále vyplývá, že dánská vyplácející společnost při vyplacení takových dividend srážku u zdroje neprovede.

24

Pokud však dánská společnost podléhá zdanění z dividend vyplácených jinou dánskou společností, má poslední uvedená společnost podle § 65 odst. 1 zákona o srážkové dani povinnost uskutečnit srážku u zdroje.

25

Ministerstvo financí před vnitrostátním soudem připustilo, mimo jiné v rámci povodního řízení ve věci C-116/16, že Dánské království zdanilo v rozporu s ustanoveními Smlouvy o FEU během roku 2011 dividendy obdržené od společnosti usazené v jiném členském státě vyšší sazbou daní, než byla v té době platná sazba korporátní daně. Ministerstvo financí v důsledku toho snížilo požadovanou částku na 25 %, jež odpovídala tehdy platné sazbě korporátní daně.

26

Okamžik vzniku povinnosti ke srážkové dani je upraven v § 66 odst. 1 druhé větě zákona o srážkové dani, jenž zní takto:

„Povinnost ke srážkové dani vzniká od okamžiku přijetí dividendy nebo rozhodnutí o vyplacení dividendy nebo jejím upsání a tato daň musí být zaplacená nejpozději během následujícího měsíce, a to k okamžiku uplynutí lhůty, kterou má společnost na zaplacení daní vybíraných srážkou u zdroje [tzv. „A skat“] a uplynutí lhůty pro zaplacení zvláštních příspěvků zaměstnanců, jež mají být sražené.“

27

Plátce dividend odpovídá vůči státu za zaplacení sražených částek.

28

V případě prodlení se zaplacením srážkové daně je sazba úroků z prodlení vyšší než sazba, jež je stanovena v případě prodlení se zaplacením korporátní daně splatné dánskou společností. Vnitrostátní soud nicméně uvádí, že v důsledku změny právní úpravy, která vstoupila v platnost dne 1. srpna 2013, se úroky z prodlení stanovují ve stejné výši jak pro srážkovou tak pro korporátní daň.

29

Povinnost zaplatit úroky z prodlení má osoba, která má povinnost provést srážku u zdroje. Pro společnost, která v Dánsku podléhá neomezené daňové povinnosti, jsou zdanitelné dividendy jedním z jejich zdanitelných příjmů. Povinnost provést srážkovou daň a tuto odvést do státní pokladny, včetně úroků z prodlení v případě opožděného zaplacení, má vyplácející společnost.

30

Podle § 65 C odst. 1 zákona o srážkové dani je plátce daňových poplatků, jejichž zdroj je v Dánsku, v zásadě povinen provést srážku u zdroje bez ohledu na to, zda je příjemce dánským rezidentem či nikoli.

Právo použitelné na případy podvodu a zneužití

31

Do přijetí zákona č. 540 ze dne 29. dubna 2015 neexistovala v Dánsku obecná právní úprava, která by se týkala zamezení zneužívání daňových režimů. V judikatuře však byla rozvinuta zásada tzv. „skutečného stavu“, podle níž se daňová povinnost stanovuje na základě konkrétního posouzení skutkového stavu. To mimo jiné znamená, že za určitých okolností je možné nepřehlédnout k umělým daňovým konstrukcím, aby daňová povinnost zohledňovala skutečný stav, jak požaduje zásada přednosti obsahu před formou (substance-over-form).

Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že v každé z věcí v povodních řízeních je mezi jejich účastníky nesporné, že zásada skutečného stavu není dostatečným odvodněním k odmítnutí konstrukcí dotčených v uvedených věcech.

Jak vyplývá z těchto předkládacích rozhodnutí, v judikatuře byla rovněž rozvinuta zásada tzv. „skutečného příjemce příjmu“ (rette indkomstmodtager). Tato zásada vychází ze základních ustanovení o zdaování příjmu v § 4 statsskatteloven (zákon o státních daních), podle nichž daňové orgány nemusí uznat umělé rozdělení mezi podnikem nebo výdělečnou činností a újetní zařazení příjmu, jež z nich pocházejí. Cílem této zásady je tudíž určit osobu, která je – bez ohledu na formální zdání – skutečným příjemcem daného příjmu, a tedy osobou povinnou k dani z takového příjmu.

Spory v povodních řízeních a předběžné otázky

V obou věcech v povodních řízeních ministerstvo financí zpochybňuje rozhodnutí Landsskatteret (vnitrostátní odvolací daňový orgán, Dánsko), jenž měl za to, že se na T Danmark (věc C-116/16) a Y Denmark (věc C-117/16) vztahuje osvobození od srážkové daně z dividend vyplacených entitám usazeným v jiném členském státě, jež je stanoveno ve směrnici 90/435.

Entita, která je příjemcem dividend, musí k tomu, aby mohla požívat daňových zvýhodnění, jež jsou stanovena ve směrnici 90/435, splňovat podmínky stanovené v této směrnici. Může však nastat taková situace, jak uvedla ve svém vyjádření dánská vláda, že skupiny společností, jež tyto podmínky nespĺňují, vytvoří mezi společnostmi, která dividendy vyplácí, a entitou, která s nimi může ve skutečnosti disponovat, jednu či více umělých společností, jež splňují formální podmínky podle uvedené směrnice. Právě tyto daňové konstrukce jsou předmětem otázek předkládajícího soudu, jež se týkají zneužití práva a pojmu „skutečný vlastník“.

Skutkový stav, jak jej uvádí předkládající soud a jak je znázorněn v předkládacích rozhodnutích prostřednictvím řady schémat struktury skupin dotčených společností, je značně složitý a je vylíčen velmi podrobně. Uvedeny jsou proto pouze skutečnosti, jež jsou nezbytné pro zodpovězení předběžných otázek.

1) Věc C-116/16, T Danmark

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pět kapitálových fondů, z nichž žádný není společností-rezidentem v členském státě či v zemi, s níž Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, vytvořilo během roku 2005 skupinu složenou z několika společností s cílem odkoupit T Danmark, významného dánského poskytovatele služeb.

Dánská vláda ve svém vyjádření uvedla, že v?c C?116/16 se týká téže skupiny společností, jako je skupina dot?ená ve v?ci C?115/16, jež se týká zdanění úrok? a v níž byl vydán rozsudek z dnešního dne, N Luxembourg 1 a další (C?115/16, C?118/16, C?119/16 a C?299/16).

39

Jak uvádí p?edkládající soud, kapitálové fondy založily společnosti v Lucembursku. Jedna z nich, společnost N Luxembourg 2, získala v roce 2010 významný vlastnický podíl na kapitálu T Danmark, ?ímž držela v období dot?eném v p?vodním ?ízení více než 50 % akcií T Danmark. Zbývající akcie byly v držení tisícovek akcioná??.

40

Na žádost dánských orgán? lucemburská da?ová správa vyhotovila na ja?e 2011 „potvrzení o da?ovém sídle“, v n?mž se mimo jiné potvrzuje, že N Luxembourg 2 podléhala korpora?ní dani a byla skute?ným vlastníkem všech dividend vyplacených z titulu podílu, který držela v T Danmark, a všech ostatních p?íjm?, jež od nich byly odvozeny. Dánská vláda ve svém vyjádření uvádí, že v tomto potvrzení není uvedeno, na základ? jakých faktických informací bylo vyhotoveno.

41

V souladu se svou politikou v oblasti dividend rozd?ílila T Danmark svým akcioná??m v lét? 2011 dividendy v celkové ?ástce p?ibližn? 1,8 miliardy dánských korun (DKK) (p?ibližn? 241,4 milionu eur). Dividendy byly vyplaceny rovn?ž na ja?e roku 2012.

42

B?hem roku 2011 se T Danmark obrátila na SKAT (správce dan?, Dánsko) se žádostí o poskytnutí závazné informace, v níž se tázala, zda dividendy, které vyplácí společnost N Luxembourg 2, jsou osvobozeny od dan? na základ? § 2 odst. 1 písm. c) t?etí v?ty zákona o korpora?ní dani, a tudíž se na n? nevztahuje srážková da?.

43

V žádosti o závaznou informaci bylo uvedeno, že navrhovaná ?ástka dividend, které mají být vyplaceny společnosti N Luxembourg 2 ve t?etím ?tvrtletí roku 2011, ?iní p?ibližn? 6 miliard DKK (p?ibližn? 805 milion? eur). Rovn?ž se v ní uvád?lo, že vzhledem k tomu, že N Luxembourg 2 je samostatným subjektem se samostatným vedením a vlastní rozhodovací pravomocí, nelze samoz?ejm? p?edem a s jistotou ur?it, zda se vedení společnosti N Luxembourg 2 rozhodne tyto dividendy použít a jak s nimi bude naloženo. Kone?n? bylo v této žádosti uvedeno, že zna?ná ?ást koncových investor? je rezidenty Spojených stát?.

44

Ministerstvo financí odpov?d?lo, že na tuto žádost nem?že odpov?d?t, když neví, jak N Luxembourg 2 použije dividendy vyplacené společností T Danmark.

45

T Danmark odpov?d?la, že pro ú?ely závazné odpov?di lze mít za prokázané, že společnost T Danmark vyplatí dividendy společnosti N Luxembourg 2, která je vyplatí své mate?ské společnosti. Podle t?chto informací bylo možné p?edpokládat, že uvedená mate?ská společnost vyplatí ?ást této ?ástky (z titulu dividend nebo úrok? nebo úhrady dluhu) společností ovládaným

různými kapitálovými fondy a jejími vlastníci. T Danmark rovněž předpokládala, že částky, které vyplatí mateřská společnost společnosti N Luxembourg 2 společností ovládaným různými kapitálovými fondy, budou převedeny na koncové investory kapitálových fondů, avšak rovněž uvedla, že jí není známo, jakým způsobem budou tyto převody uskutečňeny, ani jak s nimi bude zacházeno z daňového hlediska.

46

Skatterådet (daňová rada, Dánsko) odpověděla na otázku uvedenou v dané žádosti o poskytnutí závazné informace záporně.

47

Vnitrostátní odvolací daňový orgán, kterému T Danmark podala stížnost proti uvedenému rozhodnutí, měl naopak za to, že dividendy, které T Danmark vyplácí společnosti N Luxembourg 2, jsou osvobozeny od daně. Uvedený orgán totiž konstatoval, že omezená daňová povinnost byla podle směrnice 90/435 vyloučena, neboť Dánské království nepřijalo právní předpisy, jejichž cílem by bylo potlačit daňové úniky a zneužívání daňových předpisů, jak je stanoveno v čl. 1 odst. 2 této směrnice, a tudíž nemůže zdanit dividendy podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o korporátní dani. Ministerstvo financí podalo proti tomuto rozhodnutí vnitrostátního odvolacího daňového orgánu žalobu k soudu.

48

Za těchto okolností se Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

a)

Je podmínkou k tomu, aby se členský stát mohl dovolávat čl. 1 odst. 2 směrnice [90/435] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů potlačujících daňové úniky a zneužívání daňových předpisů, že dotyčný členský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis provádějící čl. 1 odst. 2 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení a zásady týkající se daňových úniků a zneužití daňových předpisů, které lze vykládat v souladu s uvedeným čl. 1 odst. 2?

b)

Bude-li na první otázku odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 1 písm. c) zákona o korporátní dani, který stanoví, že „dividendy jsou osvobozeny od zdanění dividend, pokud se na ně vztahují ustanovení směrnice [90/435]“, považovat za zvláštní vnitrostátní předpis ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435?

2)

Je ustanovení uvedené ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, která byla sepsána podle [vzorové daňové smlouvy OECD], kterou uzavřely dva členské státy a podle níž jsou vyplacené dividendy zdaňovány v závislosti na tom, zda je jejich příjemce považován za jejich skutečného vlastníka, smluvním ustanovením k potlačení zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 [směrnice 90/435]?

3)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku kladně, mají obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘ vymezit vnitrostátní soudy, nebo má být daný pojem při uplatnění směrnice 90/435 vykládán na základě definice podle unijního práva, která podléhá přezkumu Soudním dvorem?

4)

a)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku kladně a na třetí otázku odpoví tak, že není na vnitrostátních soudech, aby vymezily obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘, má se tento pojem vykládat tak, že společnost, která je rezidentem jednoho členského státu, jež za takových okolností, jaké nastaly ve sporu v původním řízení, obdržela dividendy od dceřiné společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, je ‚skutečným vlastníkem‘ těchto dividend ve smyslu chápání tohoto pojmu v unijním právu?

b)

Má být pojem ‚skutečný vlastník‘ vykládán v témže smyslu jako je vykládán příslušný pojem nacházející se v čl. 1 odst. 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. 2003, L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 380), ve spojení s čl. 1 odst. 4 této směrnice?

c)

Je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 10 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 12), anebo lze při výkladu zohlednit i aktuálnější komentář, zejména komentář z roku 2003 o ‚konduktivních společnostech‘ a komentář z roku 2014 o ‚smluvních či zákonných povinnostech‘?

d)

Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce dividend považovat za jejich ‚skutečného vlastníka‘, skutečnost, že příjemce dividend má smluvní nebo zákonem stanovenou povinnost převést dividendy na třetí osobu?

e)

Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce dividend považovat za ‚skutečného vlastníka‘, skutečnost, že předkládající soud dospěl po posouzení skutkového stavu věci v původním řízení k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijaté dividendy na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – ‚v podstatě‘ nemá právo ‚požívat a užívat dividendy‘ ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě OECD z roku 1977]?

5)

Je-li v projednávané věci konstatováno,

–

že existují ‚vnitrostátní p?edpisy nebo ustanovení smlouvy nezbytné k potla?ení da?ových únik? a zneužívání da?ových p?edpis?‘ (viz ?l. 1 odst. 2 sm?rnice 90/435),

–

že spole?nost A, která je rezidentem jednoho ?lenského státu, vyplatila dividendy své mate?ské spole?nosti B, která je rezidentem jiného ?lenského státu a p?evedla je své mate?ské spole?nosti C, která je rezidentem státu mimo Evropskou unii ?i [EHP], která obratem p?evedla finan?ní prost?edky své mate?ské spole?nosti D, která je rovn?ž rezidentem státu mimo Unii nebo [EHP],

–

že mezi prvn? uvedeným státem a státem, jehož rezidentem je spole?nost C, nebyla uzav?ena žádná smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní,

–

že mezi prvn? uvedeným státem a státem, jehož rezidentem je spole?nost D, byla uzav?ena smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní,

–

a že prvn? uvedený stát by tedy podle svých právních p?edpis? nemohl požadovat srážku u zdroje z dividend vyplacených spole?ností A spole?nosti D, pokud by byla spole?nost D p?ímým vlastníkem spole?nosti A,

dochází ke zneužívání da?ových p?edpis? ve smyslu sm?rnice, takže spole?nost B nepožívá ochrany, kterou tato sm?rnice skýtá?

6)

Pokud se má za to, že spole?nost (mate?ská spole?nost), která je rezidentem jednoho ?lenského státu, není osvobozena od srážkové dan? podle ?l. 1 odst. 2 sm?rnice 90/435 z dividend p?ijatých od spole?nosti (dce?iné spole?nosti), která je rezidentem jiného ?lenského státu, brání ?lánek 49 SFEU ve spojení s ?lánkem 54 SFEU právní úprav?, podle které posledn? uvedený ?lenský stát zda?uje dividendy mate?ské spole?nosti, která je rezidentem jiného ?lenského státu, pokud doty?ný ?lenský stát považuje za obdobných okolností takové dividendy rezidentní mate?ské spole?nosti za osvobozené od dan? z t?chto dividend?

7)

Pokud se má za to, že spole?nost (mate?ská spole?nost), která je rezidentem jednoho ?lenského státu, není podle ?l. 1 odst. 2 sm?rnice 90/435 osvobozena od srážkové dan? z dividend p?ijatých od spole?nosti (dce?iné spole?nosti), která je rezidentem jiného ?lenského státu, a pokud má posledn? uvedený ?lenský stát za to, že mate?ská spole?nost v n?m má omezenou povinnost k dani z t?chto dividend, brání ?lánek 49 SFEU ve spojení s ?lánkem 54 SFEU právní úprav?, podle níž posledn? uvedený ?lenský stát vyžaduje, aby spole?nost, která má povinnost srazit da? u zdroje (dce?iná spole?nost), zaplatila v p?ípad? prodlení s platbou srážkové dan? úrok z prodlení ve vyšší úrokové sazb?, než je sazba úroku z prodlení, kterou tento ?lenský stát stanoví pro dluh na korporací dani spole?nosti, která je rezidentem téhož ?lenského státu?

8)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku kladně a na třetí otázku odpoví tak, že není na vnitrostátních soudech, aby vymezily obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘, a nelze-li tudíž považovat společnost (mateřskou společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, podle směrnice 90/435 za osvobozenou od srážkové daně z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, je poslední uvedený členský stát povinen podle směrnice 90/435 nebo čl. 4 odst. 3 SEU určit, jakou osobu či subjekt považuje za skutečného vlastníka?

9)

Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice 90/435 osvobozena od srážkové daně z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, brání články 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU (a podřídně článkem 63 SFEU) jako celek či zvlášť takové právní úpravy, podle níž:

–

druhý členský stát vyžaduje, aby dceřiná společnost srazila u zdroje daň z těchto dividend, a stanoví, že tato společnost má povinnost odvést orgánům daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, pokud je mateřská společnost rezidentem tohoto druhého členského státu?

–

druhý členský stát stanoví povinnost hradit úroky z prodlení ze splatné srážkové daně?

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na devátou otázku zohlednil odpovědi na šestou a sedmou otázku.

10)

V případě, kdy:

–

společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, splňuje požadavek týkající se vlastnictví (v roce 2011) alespoň 10 % kapitálu společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, jenž je stanoven směrnicí 90/435,

–

se má za to, že mateřská společnost nemůže být osvobozena od srážkové daně z dividend vyplacených dceřinou společností podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435;

–

se (přímý či nepřímý) akcionář, resp. (přímí či nepřímí) akcionáři mateřské společnosti, kteří jsou rezidenty třetí země, považují za skutečného vlastníka (skutečné vlastníky) předemtných dividend;

–

dotčený (přímý či nepřímý) akcionář, resp. dotčení (přímí či nepřímí) akcionáři, rovněž splňují



tento požadavek, týkající se velikosti vlastního podílu;

brání ?lánek 63 SFEU právní úprav?, podle které ?lenský stát, jehož rezidentem je dce?iná společnost, zda?uje p?edm?tné dividendy, pokud má za to, že rezidentní společnosti, které spl?ují požadavek míry kapitálové ú?asti stanovený ve sm?rnici 90/435, tj. že ve zda?ovacím období 2011 držely alespo? 10% podíl na kapitálu společnosti vyplácející dividendy, jsou od dan? z takových dividend osvobozeny?“

2) V?c C?117/16, Y Denmark

49

Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, společnost Y Inc., se sídlem ve Spojených státech (dále jen „Y USA“), zast?ešující společnost skupiny Y, je kótovaná na burze. Své dce?iné společnosti, jež mají sídlo v zahrani?í, drží prostřednictvím společnosti Y Global Ltd., se sídlem na Bermudách (dále jen „Y Bermuda“), jejíž jedinou ?inností vedle držby podíl? ve svých dce?iných společnostech je být nositelkou práv duševního vlastnictví souvisejících s výrobky skupiny. Její administrativní ?ízení zajiš?uje nezávislá manažerská společnost.

50

P?edmetem ?innosti společnosti Y Denmark, která byla založena v roce 2000 v Dánsku společností Y USA a má p?ibližn? dvacet stálých zaměstnanc?, je prodej a podp?rné ?innosti, a za svou ?innost zodpovídá společnost Y BV, se sídlem v Nizozemsku (dále jen „Y Holland“), která nese provozní odpovědnost za prodeje skupiny mimo území Spojených stát?, Kanady a Mexika. Společnost Y Denmark je rovn?ž mate?skou společností evropské ?ásti skupiny Y.

51

Poté, co byl ve Spojených státech p?ijat American Jobs Creation Act of 2004 (zákon o vytvá?ení pracovních míst ve Spojených státech z roku 2004), získaly společnosti se sídlem ve Spojených státech do?asnou možnost nechat si vyplácet dividendy od zahrani?ních dce?iných společností za velmi p?íznivých da?ových podmínek, což bylo podmín?no tím, že tyto dividendy použijí ke konkrétním ú?el?m ve Spojených státech, mimo jiné k výzkumu a vývoji. Za t?chto podmínek si společnost Y USA nechala ve zda?ovacím období od 1. kv?tna 2005 do 30. dubna 2006 vyplátit nejvyšší možnou ?ástku dividend od společnosti Y Bermuda. Celková výše vyplácené ?ástky, jež m?la pocházet mimo jiné z dividend vyplacených dce?inými společnostmi společnosti Y Bermuda, byla stanovena na 550 milion? amerických dolar? (USD) (p?ibližn? 450,82 milionu eur).

52

P?ed výplatou t?chto dividend došlo k restrukturalizaci evropské ?ásti skupiny Y. V rámci této restrukturalizace založila společnost Y Bermuda dne 9. kv?tna 2005 na Kypru společnost Y Cyprus s po?áte?ním základním kapitálem 20000 USD (p?ibližn? 16400 eur), z n?hož bylo 2000 USD (p?ibližn? 1640 eur) uvoln?no na založení společnosti. Dohodou ze dne 16. zá?í 2005 p?evedla společnost Y Bermuda na společnost Y Cyprus podíl, který držela ve společnosti Y Denmark, za 90 milion? eur. Tato cena byla uhrazena vydáním dluhového nástroje.

53

Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, společnost Y Cyprus je holdingovou společností, která vykonává také n?které ?innosti ?ízení finan?ních prostředk?, jako je poskytování úv?r? dce?iným společnostem. Z ú?etních zpráv, jež jsou uvedeny v ú?etních záv?rkách této společnosti pro zda?ovací období 2005–2006 a 2006–2007, vyplývá, že hlavním p?edmetem její ?innosti byla

správa podílových úřadů. Mimoto tato společnost poskytla odměny za úřad členem správní rady ve výši 571 USD (přibližně 468 eur) za první uvedené období a ve výši 915 USD (přibližně 750 eur) za druhé uvedené období. Podle úřadních záznamů nebyla tato společnost zdaněna, neboť nedosáhla kladného zdanitelného příjmu.

54

Předkládající soud uvádí, že dne 26. září 2005 se společnost Y Holland rozhodla vyplatit společnosti Y Denmark dividendu ve výši 76 milionů eur za zdaňovací období 2004–2005. Tato dividenda byla vyplacena společnosti Y Denmark dne 25. října 2005. Dne 28. září 2005 schválila valná hromada akcionářů společnosti Y Denmark pro totéž úřadní období výplatu dividend společnosti Y Cyprus rovněž ve výši 76 milionů eur. Tato částka byla zaplacená společnosti Y Cyprus dne 27. října 2005. Dne 28. října 2005 společnost Y Cyprus převedla tutéž částku společnosti Y Bermuda, čímž uhradila část dluhu z půjčky, která jí byla poskytnuta při nabytí společnosti Y Denmark.

55

Dne 21. října 2005 založila společnost Y Cyprus v Nizozemsku společnost nazvanou Y Holding BV. Dohodou ze dne 25. října 2005 převedla společnost Y Denmark na společnost Y Holding podíl, který držela ve společnosti Y Holland, za 14 milionů eur.

56

Dne 3. dubna 2006 vyplatila společnost Y Bermuda společnosti Y USA dividendy ve výši 550 milionů USD (přibližně 450,82 milionu eur). Výplata těchto dividend byla financována z vlastních prostředků a bankovním úvěrem.

57

Dne 13. října 2006 schválila valná hromada akcionářů společnosti Y Denmark za zdaňovací období 2005–2006 výplatu dividend společnosti Y Cyprus ve výši 92012000 DKK (přibližně 12,3 milionu eur). Společnost Y Denmark uvedla, že tato částka byla součástí (jakožto dividendy, které měly být obdrženy) celkové dividendy ve výši 550 milionů USD (přibližně 450,82 milionu eur), jež společnost Y Bermuda vyplatila společnosti Y USA dne 3. dubna 2006, což ministerstvo financí zpochybnilo kvůli neexistenci podpůrných dokumentů. Společnost Y Denmark převedla v roce 2010 na společnost Y Cyprus částku ve výši 92012000 DKK (přibližně 12,3 milionu eur).

58

Podle předkládajícího soudu je zásadní otázkou, která vyvstává v projednávané věci, zda má společnost Y Cyprus ve vztahu k předmetným dividendám omezenou daňovou povinnost v Dánsku. Podle vnitrostátní právní úpravy zahraniční mateřská společnost v zásadě nemá omezenou daňovou povinnost v Dánsku z titulu těchto dividend. Osvobození těchto dividend nebo jejich nižší zdanění je nicméně podmíněno použitím směrnice 90/435 nebo smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Většina daňových smluv uzavřených Dánským královstvím přitom stanoví jako podmínku pro osvobození od daně či snížení zdanění to, aby entita, která dividendy obdržela, byla jejich „skutečným vlastníkem“ (retmæssig ejer). Směrnice 90/435 rovnocennou podmínku nestanovuje.

59

SKAT má za to, že společnost Y Cyprus podléhá v Dánsku omezené daňové povinnosti z titulu dotčených dividend, neboť uvedenou společnost nelze považovat za skutečného vlastníka těchto

dividend ve smyslu smlouvy mezi Dánským královstvím a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění. Stejně tak se podle SKAT na uvedenou společnost nevztahují ustanovení směrnice 90/435 týkající se osvobození od srážkové daně.

60

V rozhodnutí ze dne 17. září 2010 SKAT konstatoval, že společnost Y Denmark měla provést srážku u zdroje v případě dvou výplat dividend, které byly uskutečnány během let 2005 a 2006 ve prospěch její mateřské společnosti Y Cyprus, a že v případě společnosti Y Denmark je třeba mít za to, že byla povinna zaplatit uvedené srážkové daně.

61

Proti tomuto rozhodnutí byla podána stížnost k vnitrostátnímu odvolacímu daňovému orgánu. Posledně uvedený orgán dne 16. prosince 2011 ve shodě se SKAT konstatoval, že společnost Y Cyprus není skutečným vlastníkem dividend ve smyslu smlouvy mezi Dánským královstvím a Kyperskou republikou o zamezení dvojímu zdanění, avšak vyhověl důvodu stížnosti, který vznesla společnost Y Denmark a podle něhož není nutné provést srážku daně u zdroje, neboť se na společnost Y Cyprus mají vztahovat ustanovení o osvobození od daně stanovená ve směrnici 90/435.

62

Ministerstvo financí podalo proti tomuto rozhodnutí vnitrostátního odvolacího daňového orgánu žalobu k předkládajícímu soudu.

63

Předkládající soud v předkládacím rozhodnutí uvádí, že mezi účastníky povodního řízení je nesporné, že zásada tzv. „skutečného stavu“ neumožňuje, aby nebyly brány v potaz skutečné konstrukce, a že společnost, která obdržela dividendy, a sice v projednávané věci společnost Y Cyprus, je podle dánského práva oprávněným příjemcem příjmů.

64

Za těchto okolností se Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

a)

Je podmínkou k tomu, aby se řešenský stát mohl dovolávat čl. 1 odst. 2 směrnice [90/435] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů potlačujících daňové úniky a zneužívání daňových předpisů, že dotyčný řešenský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis prováděcí čl. 1 odst. 2 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení o zásadách týkající se daňových úniků a zneužití daňových předpisů, které lze vykládat v souladu s uvedeným čl. 1 odst. 2?

b)

Bude-li na první otázku odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 1 písm. c) zákona o korporátní dani, který stanoví, že ‚dividendy jsou osvobozeny od zdanění dividend, pokud se na ně vztahují ustanovení směrnice [90/435]‘, považovat za zvláštní vnitrostátní předpis ve smyslu čl. 1 odst. 2

směrnice 90/435?

2)

a)

Je ustanovení uvedené v smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, která byla sepsána podle [vzorové daňové smlouvy OECD], kterou uzavřely dva členské státy a podle níž jsou vyplacené dividendy zdaňovány v závislosti na tom, zda je jejich příjemce považován za jejich skutečného vlastníka, smluvním ustanovením k potlačení zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 uvedené směrnice?

b)

Pokud ano, má se výraz ‚smluvní‘, který je uveden v čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435, vykládat v tom smyslu, že se členský stát může podle svého vnitrostátního práva dovolávat daňové smlouvy na úkor daňového poplatníka?

3)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku písm. a) kladně, mají obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘ vymezit vnitrostátní soudy, nebo má být daný pojem při uplatnění směrnice 90/435 vykládán tak, že mu je třeba přisoudit specifický význam v rámci unijního práva, který je předmětem posouzení Soudního dvora?

4)

a)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku písm. a) kladně a na třetí otázku odpoví tak, že není na vnitrostátních soudech, aby vymezily obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘, má se tento pojem vykládat tak, že společnost, která je rezidentem jednoho členského státu, jež za takových okolností, jako nastaly ve sporu v původním řízení, obdržela dividendy od dceřiné společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, je ‚skutečným vlastníkem‘ těchto dividend ve smyslu chápání tohoto pojmu v unijním právu?

b)

Má být pojem ‚skutečný vlastník‘ vykládán v témže smyslu jako je vykládán příslušný pojem nacházející se v čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49], ve spojení s čl. 1 odst. 4 uvedené směrnice?

c)

Je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 10 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 12), anebo lze při výkladu zohlednit i aktuálnější komentář, zejména komentář z roku 2003 o ‚konduktivních společnostech‘ a komentář z roku 2014 o ‚smluvních či zákonných povinnostech‘?

d)

Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce dividend považovat za jejich ‚skutečného vlastníka‘, skutečnost, že příjemce dividend má smluvní nebo zákonem stanovenou povinnost převést dividendy na třetí osobu?

e)

Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce dividend považovat za „skutečného vlastníka“, skutečnost, že předkládající soud dospěl po posouzení skutkového stavu v věci v povodním řízení k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijaté dividendy na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – „v podstatě“ neměl právo „požívat ani užívat dividendy“ ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě OECD z roku 1977]?

5)

Je-li v projednávané věci konstatováno,

–

že existují „vnitrostátní předpisy nebo ustanovení smlouvy nezbytné k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů“ (viz čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435),

–

že společnost A, která je rezidentem jednoho členského státu, vyplatila dividendy své mateřské společnosti B, která je rezidentem jiného členského státu a převedla je své mateřské společnosti C, která je rezidentem státu mimo Evropskou unii [nebo EHP], která je obratem převedla své mateřské společnosti D, která je rovněž rezidentem státu mimo Unii nebo [EHP],

–

že mezi prvně uvedeným státem a státem, jehož rezidentem je společnost C, nebyla uzavřena žádná smlouva o zamezení dvojímu zdanění,

–

že mezi prvně uvedeným státem a státem, jehož rezidentem je společnost D, byla uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění,

–

a že prvně uvedený stát by tedy podle svých právních předpisů nemohl požadovat srážku u zdroje z dividend vyplacených společností A společností D, pokud by byla společnost D přímým vlastníkem společnosti A,

dochází ke zneužívání daňových předpisů ve smyslu směrnice, takže společnost B nepožívá ochrany, kterou jí tato směrnice skýtá?

6)

Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není osvobozena od srážkové daně podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem jiného členského státu, brání články 43 ES ve spojení s článkem 48 ES (nebo článkem 56 ES) právní úpravou, podle které poslední uvedený členský stát zdaňuje dividendy mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, pokud dotyčný členský stát považuje za obdobných okolností takové dividendy rezidentní mateřské společnosti za osvobozené od daně z těchto dividend?

7)

Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 osvobozena od srážkové daně z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem jiného členského státu, a pokud má poslední uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto dividend, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES (nebo článkem 56 ES) právní úpravě, podle níž poslední uvedený členský stát vyžaduje, aby společnost, která má povinnost srazit daň u zdroje (dceřiná společnost), zaplatila v případě prodlení s platbou srážkové daně úrok z prodlení ve vyšší úrokové sazbě, než je sazba úroku z prodlení, kterou tento členský stát stanoví pro dluh na korporátní dani společnosti, která je rezidentem téhož členského státu?

8)

Odpoví-li Soudní dvůr na druhou otázku písm. a) kladně a na třetí otázku odpoví tak, že není na vnitrostátních soudech, aby vymezily obsah pojmu ‚skutečný vlastník‘, a nelze-li tudíž považovat společnost (mateřskou společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, podle směrnice 90/435 za osvobozenou od srážkové daně z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, je poslední uvedený členský stát povinen podle směrnice 90/435 nebo článku 10 ES určit, jakou osobu či subjekt považuje za skutečného vlastníka?

9)

Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice 90/435 osvobozena od srážkové daně z dividend přijatých od společnosti (dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, brání ustanovení článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES (nebo článkem 56 ES) jako celek či zvlášť takové právní úpravě, podle níž

–

druhý členský stát vyžaduje, aby dceřiná společnost srazila u zdroje daň z těchto dividend, a stanoví, že tato společnost má povinnost odvést orgánům státu daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, pokud je mateřská společnost rezidentem tohoto druhého členského státu?

–

druhý členský stát stanoví povinnost hradit úroky z prodlení ze splatné srážkové daně??

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na devátou otázku zohlednil odpovědi na šestou a sedmou otázku.

10)

V případě, kdy:

–

společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, splňuje požadavek týkající se vlastnictví (v letech 2005 a 2006) alespoň 20 % kapitálu společnosti

(dceřiné společnosti), která je rezidentem druhého členského státu, jenž je stanoven směrnicí 90/435,

–  
se má za to, že mateřská společnost nemůže být osvobozena od srážkové daně z dividend vyplacených dceřinou společností podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435,

–  
se (příímý či nepříímý) akcionář, resp. (příímí či nepříímí) akcionáři, mateřské společnosti, kteří jsou rezidenty třetí země, považují za skutečného vlastníka (skutečné vlastníky) předmetných dividend;

–  
dotčený (příímý či nepříímý) akcionář, resp. dotčení (příímí či nepříímí) akcionáři, rovněž splňují tento požadavek, týkající se velikosti vlastního podílu;

brání článek 56 ES právní úpravu, podle které členský stát, jehož rezidentem je dceřiná společnost, zdaňuje předmetné dividendy, pokud má tentýž členský stát za to, že rezidentní společnosti, které splňují požadavek míry kapitálové účasti stanovený ve směrnici 90/435, tj. že ve zdaňovacích obdobích 2005 a 2006 držely alespoň 20% podíl na kapitálu společnosti vyplácející dividendy (15 % v letech 2007 a 2008 a poté 10 %), jsou od daně z takových dividend osvobozeny“

řízení před Soudním dvorem

65

Z důvodu vzájemné souvislosti obou věcí v předvodních řízeních, jež se obě týkají výkladu směrnice 90/435 a základních svobod zakotvených ve Smlouvách, je třeba tyto věci spojit pro účely rozsudku.

66

Dopisem ze dne 2. března 2017 dánská vláda v souladu s čl. 16 třetím pododstavcem statutu Soudního dvora Evropské unie požádala, aby Soudní dvůr v těchto věcech rozhodoval ve velkém senátu. Dánská vláda dále s ohledem na podobnosti mezi těmito věcmi a věcmi, jež jsou předmětem rozsudku z dnešního dne, N Luxembourg 1 a další (C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16), rovněž navrhla, aby Soudní dvůr podle článku 77 jednacího řádu rozhodl, že se ve všech těchto věcech bude konat společné jednání. Soudní dvůr tímto návrhem dánské vlády vyhověl.

K předložným otázkám

67

Otázky předložené vnitrostátním soudem se týkají tří témat. První téma souvisí s existencí právního základu, který umožňuje členskému státu, aby z důvodu zneužití práva odmítl přiznat nárok na osvobození od daně stanovené v článku 5 směrnice 90/435 v případě společnosti, která vyplatila zisk společnosti v jiném členském státě, jejíž je dceřinou společností. Za předpokladu, že takový právní základ existuje, se druhé téma uvedené v otázkách týká znaku základajících případné zneužití práva a náležitostí jeho dokazování. Konečně třetí téma otázek položených pro

případ, že dánský stát má možnost odepřít takové společnosti výhody, jež skýtá směrnice 90/435, se týká výkladu ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování a volného pohybu kapitálu, aby předkládající soud mohl ověřit, zda dánská právní úprava není s těmito svobodami v rozporu.

K první až třetí otázce a ke čtvrté otázce písm. a) až c) ve vztěch v původních řízeních

68

Podstatou první až třetí otázky a čtvrté otázky písm. a) až c) předkládajícího soudu položených ve vztěch v původních řízeních je zaprvé, zda je uplatnění možnosti stanovené podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435, která spoívá v potlačování daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, podmínkou existencí vnitrostátního předpisu nebo smluvního ustanovení, které má za cíl potlažit zneužívání ve smyslu uvedeného článku. Předkládající soud si zadruhé klade otázku, zda může být daňová smlouva, která je vypracována v souladu se vzorovou daňovou smlouvou OECD a obsahuje pojem „skutečný vlastník“, považována za smluvní ustanovení, které má za cíl potlažit zneužívání, ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435. Zatřetí by se předkládající soud rád dověděl, zda je tento pojem „skutečný vlastník“ pojmem unijního práva a zda je třeba jej chápat stejně jako pojem „skutečný vlastník“, který je uveden v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, a zda lze pro účely výkladu tohoto ustanovení zohlednit článek 10 vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977. Předkládající soud se zejména táže, zda lze ustanovení, jež obsahuje pojem „skutečný vlastník“, považovat za právní základ, jenž umožňuje potlažit zneužívání práva.

69

Nejprve je třeba zkoumat první otázku ve vztěch v původních řízeních, kterou se předkládající soud táže, zda dánský stát může za účelem potlačování zneužívání práva v rámci uplatnění směrnice 90/435 přijmout zvláštní vnitrostátní ustanovení provádějící tuto směrnici, nebo zda se může dovolávat zásad nebo ustanovení vnitrostátního práva či smlouvy, jež mají za cíl potlažit zneužívání práva.

70

V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že v unijním právu existuje obecná právní zásada, podle níž se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem (rozsudek ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, bod 24 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68, rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 35, rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, a rozsudek ze dne 11. března 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).

71

Právní subjekty mají povinnost dodržovat tuto obecnou právní zásadu. Použití unijní právní úpravy totiž nemůže být rozšířeno až do té míry, že by zahrnovalo i úkony prováděné s cílem získat podvodně nebo zneužívajícím způsobem výhody stanovené unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38, rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, a rozsudek ze dne 11. března 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).

72



Z této zásady tudíž vyplývá, že členský stát má povinnost odepřít použití ustanovení unijního práva, jsou-li uplatňována nikoli za účelem dosažení cíle těchto ustanovení, ale za účelem získání výhody, kterou skýtá unijní právo, přestože jsou splněny toliko formální podmínky pro její přiznání.

73

Tak je tomu například v případě, kdy splnění celních formalit nebylo uskutečeno v rámci obvyklých obchodních transakcí, nýbrž bylo pouze formální a jeho cílem bylo pouze získat zneužívajícím způsobem přiznání vyrovnávacích částek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 1981, Schumacher a další, 250/80, EU:C:1981:246, bod 16, a rozsudek ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, bod 21) nebo vývozních náhrad (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 59).

74

Mimoto se zásada zákazu zneužití práva použije v natolik rozmanitých oblastech, jako je volný pohyb zboží (rozsudek ze dne 10. ledna 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc a Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, bod 27), volný pohyb služeb (rozsudek ze dne 3. února 1993, Veronica Omroep Organisatie, C-148/91, EU:C:1993:45, bod 13), veřejné zakázky na služby (rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino a další, C-113/13, EU:C:2014:2440, bod 62), svoboda usazování (rozsudek ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, bod 24), právo společenství (rozsudek ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33), sociální zabezpečení (rozsudek ze dne 2. května 1996, Paletta, C-206/94, EU:C:1996:182, bod 24, rozsudek ze dne 6. února 2018, Altun a další, C-359/16, EU:C:2018:63, bod 48, a rozsudek ze dne 11. července 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99), doprava (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, body 19 až 25), sociální politika (rozsudek ze dne 28. července 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, body 37 až 41), omezující opatření (rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Afrasiabi a další, C-72/11, EU:C:2011:874, bod 62), nebo daň z přidané hodnoty (DPH) (rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

75

Co se posledně uvedené oblasti týče, Soudní dvůr opakovaně uvedl, že i když je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), je zásada zákazu zneužívajících praktik rovněž obecnou zásadou unijního práva, jež se uplatní bez ohledu na to, zda jsou základem práv či výhod, jež byly zneužity, Smlouvy, nařízení či směrnice (v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, body 30 a 31).

76

Obecnou zásadu zákazu zneužití je tudíž třeba uplatnit v případě osob, která se dovolává určitých pravidel unijního práva, která skýtají výhodu, způsobem, který není slučitelný s cíli, jež tato pravidla sledují. Soudní dvůr judikoval, že tuto zásadu lze použít v případě osob povinné k dani za účelem odmítnutí přiznat jí zejména právo na osvobození od DPH, a to i v případě neexistence ustanovení vnitrostátního práva, která by upravovala takové odmítnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13,

C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 62, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 33).

77

I když je v čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 stanoveno, že uvedená směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, nelze toto ustanovení vykládat tak, že by vyloučovalo uplatnění obecné zásady unijního práva spočívající v zákazu zneužití, jež je připomenuta v bodech 70 až 72 tohoto rozsudku. Operace, o nichž SKAT tvrdí, že jsou zneužitím práva, totiž spadají do oblasti působnosti unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, bod 42) a mohlo by se ukázat, že jsou neslučitelné s cílem sledovaným touto směrnicí.

78

V tomto ohledu, jak vyplývá z prvního a třetího bodu odvodnění směrnice 90/435, má tato směrnice za cíl usnadnit seskupování společností na unijní úrovni stanovením daňových pravidel, jež jsou neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.

79

S takovými cíli by však nebylo v souladu, bylo-li by povoleno vytvářet daňové konstrukce výlučně za účelem získání daňových zvýhodnění vyplývajících z použití směrnice 90/435, a naopak by tím bylo ohrožováno řádné fungování vnitřního trhu v tom, že by byly narušeny podmínky hospodářské soutěže. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska ve věci C-116/16, tak by tomu bylo rovněž tehdy, kdy by dotčené transakce takový cíl výlučně nesledovaly, vzhledem k tomu, že Soudní dvůr judikoval, že zásada zákazu zneužití se v daňové oblasti použije tehdy, je-li dosažení daňového zvýhodnění hlavním účelem dotčených operací (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45, a rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 53).

80

V použití obecné zásady zákazu zneužití ostatně nebrání ani právo daňových poplatníků využívat výhod daňové soutěže mezi členskými státy kvůli chybějící harmonizaci daní z příjmů. V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem směrnice 90/435 bylo harmonizovat přímé daně stanovením daňových pravidel, jež jsou neutrální z hlediska hospodářské soutěže, a nebyla zamýšlena tak, aby členské státy zbavovala možnosti přijímat opatření vhodná k boji proti daňovým únikům či zneužívání daňových režimů.

81

I když skutečnost, že daňový poplatník vyhledává daňový režim, jenž je pro něj co nejvýhodnější, sama o sobě nezakládá obecnou domněnku toho, že se dopustil podvodu či zneužití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 50, rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 84, a rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 60), nic to nemění na tom, že takový daňový poplatník nemůže získat nárok nebo výhodu vyplývající z unijního práva, je-li dotčená operace z ekonomického hlediska čistě uměnou a má-li za cíl vyhnout se uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (v tomto

smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, bod 51, rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, bod 61, a rozsudek ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, body 61 až 63).

82

Z těchto skutečností vyplývá, že vnitrostátní orgány a soudy mají povinnost odmítnout přiznat nároky stanovené ve směrnici 90/435, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

83

Vzhledem k obecné zásadě unijního práva spočívající v zákazu zneužití a k nezbytnosti zajistit dodržování této zásady v rámci uplatnění unijního práva proto nemá neexistence ustanovení vnitrostátního práva či smlouvy, jež mají za cíl potlačit zneužívání práva, dopad na povinnost vnitrostátních orgánů odmítnout přiznat nároky stanovené ve směrnici 90/435, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

84

Odpověky v převodních řízeních se dovolávají rozsudku ze dne 5. července 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), který se týkal nároku na osvobození od daně na základě směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142), na podporu svého tvrzení, že podle čl. 1 odst. 2 směrnice 90/434 může dotčený členský stát odepřít využití výhod stanovených touto směrnicí pouze tehdy, obsahuje-li vnitrostátní právní úprava v tomto ohledu samostatný a zvláštní právní základ.

85

Tuto argumentaci však nelze přijmout.

86

Je zřejmé pravda, že Soudní dvůr v bodě 42 rozsudku ze dne 5. července 2007, Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), připomněl, že zásada právní jistoty brání tomu, aby směrnice samy o sobě zakládaly povinnosti jednotlivci, a proto se členský stát nemůže směrnicí jako takových dovolávat vůči jednotlivci.

87

Soudní dvůr rovněž připomněl, že takovým konstatováním není dotčen požadavek, podle něhož jsou veškeré orgány členského státu při uplatnění vnitrostátního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve svém znění a účelu směrnic, aby dosáhly jimi sledovaného výsledku, čímž se uvedené orgány mohou vůči jednotlivcům dovolávat konformního výkladu vnitrostátního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, bod 45 a citovaná judikatura).

88

Na základě těchto úvah Soudní dvůr vyzval předkládající soud, aby zkoumal, zda v dánském právu existují ustanovení nebo obecná zásada, podle kterých je zakázáno zneužití práva, nebo

zda existují jiná ustanovení týkající se daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, která by mohla být vykládána v souladu se směrnicí 90/434, podle níž může řecký stát v podstatě odepřít nárok na odpočet daní, jež je stanovený v této směrnici, v případě existence operace, jejímž hlavním účelem je takový daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, a aby následně případně ověřil, zda jsou v uvedené věci v povodním řízení splněny podmínky pro použití takových vnitrostátních ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, body 46 a 47).

89

Nicméně i pokud by se ve věcech v povodních řízeních ukázalo, že vnitrostátní právo neobsahuje ustanovení, jež lze vykládat konformně s čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435, nebylo by i přes to, co Soudní dvůr konstatoval v rozsudku ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408), z toho možné dovozovat, že by vnitrostátním orgánům a soudům bylo bráněno v tom, aby v případě podvodu nebo zneužití odepřely výhodu, jež vyplývá z nároku na osvobození od daní podle článku 5 této směrnice (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 54).

90

Odepření uplatněné věci daňovému poplatníkovi za takových okolností totiž nespadá pod případ uvedený v bodě 86 tohoto rozsudku, neboť je v souladu s obecnou zásadou unijního práva, podle níž se nikdo nemůže dovolávat norem unijního práva podvodně nebo zneužívajícím způsobem (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, body 55 a 56 a citovaná judikatura).

91

Vzhledem k tomu, že – jak bylo připomenuto v bodě 70 tohoto rozsudku – zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí priznat výhodu podle takové směrnice, jako je směrnice 90/435, tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro priznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, jsou ve skutečnosti splněny toliko formálně (obdobně viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 57 a citovaná judikatura).

92

Za takových okolností proto mají řecké státy v souladu s obecnou zásadou zákazu zneužití, podle níž unijní právo nemůže zaštitovat zneužívající praktiky hospodářských subjektů, povinnost odepřít výhodu, která vyplývá ze směrnice 90/435 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99 a citovaná judikatura).

93

S ohledem na konstatování, jež bylo učiněno v bodě 72 tohoto rozsudku, není třeba odpovědět na druhé otázky položené předkládajícím soudem, jež se v podstatě týkají toho, zda ustanovení dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které odkazuje na pojem „skutečný vlastník“, může být právním základem pro potlačování podvodných nebo zneužívajících praktik v rámci směrnice 90/435.

Za těchto podmínek není třeba odpovídat ani na tyto otázky a na tyto otázky písm. a) až c), jež se týkají výkladu téhož pojmu „skutečný vlastník“, nebo byly položeny pouze pro případ kladného zodpovězení druhé otázky.

S ohledem na všechny tyto skutečnosti je třeba na první otázky odpovědět tak, že obecná zásada unijního práva, podle níž se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, musí být vykládána v tom smyslu, že v případě existence podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy povinnost odepřít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od srážkové daně ze zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, jež je stanoveno v článku 5 uvedené směrnice, a to i v případě chybných ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, jež by takové odepření stanovila.

Ke čtvrtým otázkám písm. d) a e) a k pátým a osmým otázkám ve věcech v původních řízeních

Ve čtvrtých otázkách písm. d) a e) a v pátých otázkách položených ve věcech v původních řízeních se předkládající soud v podstatě táže na znaky zakládající zneužití práva a na způsob prokázání jejich naplnění. V tomto ohledu se předkládající soud konkrétně táže, zda lze na určitou společnost nahlížet tak, že skutečně od své dceřiné společnosti dividendy obdržela, pokud má smluvní nebo zákonnou povinnost převést tyto dividendy na tyto osoby nebo pokud ze skutkových okolností vyplývá, že tato společnost, ať není takovou povinností vázána, „v podstatě“ nemá právo „požívat ani užívat“ dividendy ve smyslu komentáře, jenž byl přijat v roce 2014 ke vzorové daňové smlouvě OECD z roku 1977. Předkládající soud si rovněž klade otázku, zda může zneužití práva nastat tehdy, když je skutečným konečným vlastníkem dividend předvedených konduktivními společnostmi společnost se sídlem ve této zemi, s níž dotyčný členský stát uzavřel daňovou smlouvu. Podstatou osmých otázek předkládajícího soudu je, zda má členský stát, který odmítne přiznat společnosti z jiného členského státu postavení vlastníka dividend, povinnost určit společnost, o níž má případně za to, že je jejich skutečným vlastníkem.

Ke znakům zakládajícím zneužití práva a souvisejícím důkazům

Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, důkaz o zneužití vyžaduje souhrn objektivních okolností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a subjektivní znak spočívající v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání (rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, body 52 a 53, a rozsudek ze dne 12. března 2014, O. a B., C-456/12, EU:C:2014:135, bod 58).

Zkoumání všech skutečností tudíž umožňuje ověřit, zda byly naplněny všechny znaky zakládající zneužití, a zejména zda hospodářské subjekty učinily pouze formální či umělé operace, jež postrádají jakékoliv hospodářské a obchodní odvodnění a jejichž hlavním účelem je získání neoprávněné výhody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11,

EU:C:2013:409, body 47 až 49, rozsudek ze dne 13. března 2014, SICES a další, C-155/13, EU:C:2014:145, bod 33, a rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, bod 47).

99

Soudnímu dvoru nepřísluší posuzovat skutečnosti v věci v původním řízení. Soudní dvůr však při rozhodování o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce může případně poskytnout vnitrostátnímu soudu indicie, které mu poslouží jako vodítko při posuzování případů, o nichž v projednávaných věcech rozhoduje. Ve věcech v původních řízeních by sice bylo možné na základě některých z těchto indicií konstatovat, že došlo ke zneužití práva, je nicméně na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda jde o objektivní a shodující se indicie a zda měly odpovědnost v původních řízeních možnost předložit důkaz o opaku.

100

Za umělou konstrukci lze považovat skupinu společností, jež není zřízena pro účely odrážející hospodářskou realitu, má čistě formální strukturu a jejím hlavním účelem nebo jedním z jejích hlavních cílů je získat daňovou výhodu, jež je v rozporu s předmětem nebo účelem použitelné daňové právní úpravy. Tak tomu je zejména tehdy, když daň z dividend není zaplácena v důsledku zařazení konduktivní entity do struktury skupiny mezi společnost, která dividendy vyplácí, a společnost skupiny, která je jejich skutečným vlastníkem.

101

Indicií existence konstrukce, jejímž cílem je získat neoprávněné osvobození od daně, jež je stanoveno v článku 5 směrnice 90/435, je skutečnost, že uvedené dividendy jsou následně zcela či téměř zcela ve velmi krátké lhůtě po jejich obdržení převedeny společností, které byly vyplaceny, na entity, které nesplňují podmínky pro použití směrnice 90/435, neboť nemají sídlo v žádném členském státě nebo nejsou založeny v jedné z forem stanovených v této směrnici nebo nepodléhají jedné z daní uvedených v čl. 2 písm. c) uvedené směrnice nebo nemají postavení „mateřské společnosti“ a nesplňují podmínky stanovené v článku 3 téže směrnice.

102

Podmínky pro použití směrnice 90/435 přitom nesplňují takové entity, které jsou daňovými rezidenty zemí mimo Unii, jako jsou podle všeho společnosti dotčené ve věci C-117/16 nebo kapitálové fondy dotčené ve věci C-116/16. V těchto věcech mohlo Dánské království vybírat srážkovou daň, i když byly dividendy vyplaceny dánskou společností-dlužníkem přímo entitám, které byly podle ministerstva financí jejich skutečným vlastníkem.

103

Umělou povahu konstrukce lze rovněž dovozovat z okolnosti, že dotčená skupina společností je strukturována tak, že společnost, jež obdrží dividendy vyplacené společností-dlužníkem, je sama povinna převést tyto dividendy na tetí společnost, jež nesplňuje podmínky pro použití směrnice 90/435, což má za následek, že druhá uvedená společnost dosáhne pouze nepatrného zdanitelného zisku, neboť jedná v postavení konduktivní společnosti, jejímž cílem je umožnit tok finančních prostředků mezi společností-dlužníkem a entitou, která je skutečným vlastníkem vyplacených částek.

104

Okolnost, že společnost jedná jako konduktivní společnost, lze prokázat, pokud její jedinou činností

je přijímání dividend a jejich převádění na skutečného vlastníka či jiné konduktivní společnosti. V tomto ohledu je třeba neexistenci skutečné hospodářské činnosti dovozovat s ohledem na charakteristické znaky, jimiž se vyznačuje daná hospodářská činnost, z analýzy veškerých relevantních skutečností, zejména řízení společnosti, její účetní závěrky, skladby jejích nákladů a skutečně vynaložených výdajů, pracovníků, jež zaměstnává, a prostor a vybavení, jimiž disponuje.

105

Indiciemi umělé konstrukce mohou být rovněž různé smlouvy uzavřené mezi společnostmi, jež se podílejí na dotčených finančních operacích, na jejichž základě probíhají finanční toky uvnitř skupiny, podmínky financování operací, ocenění kapitálu zprostředkovatelských společností, jakož i to, že konduktivní společnosti nejsou oprávněny k hospodářskému nakládání s přijatými dividendami. V tomto ohledu může být za takové indicie považována nejen smluvní nebo zákonná povinnost mateřské společnosti, které jsou dividendy vyplaceny, tyto dividendy převést na tetí osobu, ale i to, že mateřská společnost nemá „v podstatě“, jak uvádí předkládající soud, právo požívat ani užívat tyto dividendy, aniž by to vyplývalo ze smluvní nebo zákonné povinnosti, již by byla vázána.

106

Takové indicie mohou být dále podpořeny tím, že existuje časová shoda či návaznost mezi vstupem v platnost takové významné daňové úpravy, jako je dánská právní úprava dotčená ve vřech v povodních řízeních nebo právní úprava Spojených států, jež je zmíněna v bodě 51 tohoto rozsudku, na straně jedné a ustavením složitých finančních operací a poskytnutí úvř v rámci téže skupiny na straně druhé.

107

Předkládající soud se rovněž v podstatě zamýšlí nad tím, zda může docházet ke zneužití práva, pokud je skutečným vlastníkem dividend převedených konduktivními společnostmi společnost se sídlem ve tetím státě, s nímž šlenský stát povodu uzavřel daňovou smlouvu, podle níž by dividendy nepodléhaly žádné dani, pokud by byly vyplaceny přímo společnosti se sídlem v tomto tetím státě.

108

V tomto ohledu není při posuzování struktury skupiny relevantní, že některé skuteční vlastníci dividend vyplacených konduktivní společností jsou daňovými rezidenty tetího státu, jenž uzavřel s šlenským státem povodu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Je totiž třeba uvést, že existence takové smlouvy nemůže sama o sobě vyloučit zneužití práva. Taková smlouva totiž nemůže zpochybňovat existenci zneužití práva, jež bylo náležitě prokázáno na základě souhrnu skutečností, jež potvrzují, že hospodářské subjekty uskutečňovaly pouze formální či umělé operace, jež postrádají jakékoli hospodářské a obchodní odvodnění, s cílem neoprávněně získat osvobození od srážkové daně stanovené v řlánku 5 směrnice 90/435.

109

Je třeba dodat, že zatímco zdanění musí odpovídat hospodářské realitě, na základě samotné existence smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nelze prokázat, že skutečně došlo k platbě ve prospěch příjemce, kteří jsou rezidenty tohoto státu, s nímž byla uzavřena daná smlouva. Pokud si společnost dlužící výplatu dividend může využít výhod takové smlouvy, může tyto dividendy vyplatit přímo entitám, jež jsou daňovými rezidenty státu, který uzavřel smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se státem původu.

110

Nicméně za situace, kdy by dividendy byly osvobozeny v případě jejich přímého vyplacení společnosti se sídlem ve tomto státě, nelze ani vyloučit, že účel struktury skupiny je cizí jakémukoli zneužití práva. V takovém případě nelze skupinu vytýkat, že se rozhodla dát přednost takové struktuře před přímým vyplacením dividend uvedené společnosti.

111

Mimoto, je-li skutečný vlastník vyplacených dividend daňovým rezidentem tohoto státu, není odmítnutí osvobození, jež je stanoveno v článku 5 směrnice 90/435, podmínkou konstatováním podvodu či zneužití práva.

112

Tato směrnice, jak vyplývá mimo jiné z tohoto bodu jejího odvodnění, má za cíl zamezit vytvořením společného daňového systému jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi z různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu a usnadnit tak seskupování společností na unijní úrovni (rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25 a citovaná judikatura). Jak bylo zdůrazněno v bodě 78 tohoto rozsudku, uvedená směrnice usiluje o zajištění daňové neutrality při rozdělování zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě, nebo z jejího článku 1 vyplývá, že se vztahuje pouze na rozdělování zisku obdrženého společnostmi členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností, jež mají sídlo v jiných členských státech (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 62 a citovaná judikatura).

113

Mechanismy směrnice 90/435, a zejména její článek 5, jsou tedy koncipovány pro situace, v nichž by výkon zdaňovacích pravomocí členskými státy bez použití těchto mechanismů mohl vést k tomu, že by zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti podléhal dvojímu zdanění (rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 39). Takové mechanismy nejsou naproti tomu určeny k použití na situace, kdy je skutečným vlastníkem dividend společnost, která je daňovým rezidentem země mimo Unii, nebo v takovém případě by osvobození od srážkové daně z uvedených dividend v členském státě, ze kterého byly tyto dividendy vyplaceny, mohlo vést k tomu, že tyto dividendy nebudou v Unii účinně zdaněny.

114

S ohledem na všechny tyto skutečnosti je na čtvrté otázky písm. d) a e) položené ve včech v původních řízeních třeba odpovědět tak, že k prokázání zneužití práva se vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek



stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a jednak naplnění subjektivního znaku, který spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání. O zneužití práva může svědčit souhrn určitých indicií, jsou-li tyto indicie objektivní a shodují-li se. Takovými indiciemi může být mimo jiné existence konduktivních společností postrádajících hospodářské odvodnění, jakož i jejich formální povaha struktury skupiny společností, finanční konstrukce a úroveň.

K diskuznímu bodemenu při zneužití práva

115

Je třeba konstatovat, že směrnice 90/435 neobsahuje ustanovení, jež by se týkala diskuzního bodemenu při dokazování existence zneužití práva.

116

Nicméně, jak tvrdí dánská a německá vláda, je v zásadě na společnostech, které žádají o osvobození od srážkové daně z dividend, jež je stanoveno v článku 5 směrnice 90/435, aby prokázaly, že splňují objektivní podmínky, jež uvedená směrnice ukládá. Nic totiž nebrání dotýkáním daňovými orgány, aby od daňového poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné pro řádné vyměření dotýkání daní a poplatků, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány (rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen a Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 51 a citovaná judikatura).

117

Naproti tomu v případě, kdy daňový orgán členského státu původu zamýšlí, že z důvodu zneužití práva odmítne přiznat společnosti, která vyplatila dividendy společnosti se sídlem v jiném členském státě, nárok na osvobození, jež je stanoveno v článku 5 směrnice 90/435, přísluší mu, aby prokázal naplnění znaku zakládajících takové zneužití práva při zohlednění veškerých relevantních skutečností a zejména toho, že společnost, které byly dividendy vyplaceny, není jejich skutečným vlastníkem.

118

V tomto ohledu takový orgán nemusí identifikovat skutečné vlastníky těchto dividend, nýbrž mu přísluší, aby prokázal, že údajným skutečným vlastníkem je pouze konduktivní společnost, jejímž prostřednictvím došlo ke zneužití práva. Může se totiž ukázat, že taková identifikace není možná, mimo jiné kvůli tomu, že skuteční vlastníci nejsou známi. Vzhledem ke složitosti určitých finančních konstrukcí a možnosti, že některé ze zprostředkujících společností, jež se na takových konstrukcích podílejí, mají sídlo mimo Unii, nemusí mít vnitrostátní daňový orgán nezbytně k dispozici poznatky, na jejichž základě by mohl tyto vlastníky identifikovat. Od tohoto orgánu přitom nelze vyžadovat, aby předložil důkazy, jejichž předložení pro něj není možné.

119

Mimoto, i když jsou případní skuteční vlastníci známi, není tím nezbytně určeno, kteří z nich jsou nebo budou reálnými skutečnými vlastníky. Jak v projednávaném případě uvádí předkládající soud ve věci C-117/16, i když mateřskou společností společnosti Y Cyprus je společnost Y Bermuda, která má sídlo na Bermudách, mateřskou společností poslední uvedené společnosti je společnost Y USA se sídlem ve Spojených státech. Přitom za předpokladu, že by měl předkládající soud za to, že společnost Y Cyprus není skutečným vlastníkem dividend, daňové

orgány a soudy členského státu převodu dividend by se s veškerou pravděpodobností ocitly v situaci, kdy by nemohly určit, která z těchto dvou mateřských společností je nebo bude skutečným vlastníkem těchto dividend. O rozdělení těchto dividend by totiž mohlo být rozhodnuto až poté, co daňový orgán konstatuje svá zjištění stran konduitní společnosti.

120

Na osmé otázky ve včech v převodních řízeních je tudíž třeba odpovědět tak, že vnitrostátní orgán nemusí k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka dividend či prokázal zneužití práva, identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto dividend.

K šestým, sedmým, devátým a desátým otázkám ve včech v převodních řízeních

121

Podstatou šestých, sedmých, devátých a desátých otázek předkládajícího soudu položených ve včech v převodních řízeních je, zda v případě, že se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z dividend vyplacených společnostmi, jež je rezidentem jednoho členského státu, společností, která je rezidentem jiného členského státu, který je stanoven v čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435, musí být ustanovení článků 49 a 54 SFEU nebo článku 63 SFEU vykládána v tom smyslu, že brání různým prvky takové právní úpravy první uvedeného členského státu, jako je právní úprava ve včech v převodních řízeních, jež se týkají zdanění těchto dividend.

122

V tomto ohledu je třeba bez dalšího uvést, že tyto otázky vycházejí z předpokladu, že nemožnost použít tento režim osvobození vyplývá z konstatování existence daňového úniku nebo zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435. S ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 70 tohoto rozsudku se přitom v takovém případě nemůže společnost, která je rezidentem jednoho členského státu, domáhat prospěchu ze svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění vnitrostátní právní úpravy, jíž se řídí zdanění dividend vyplacených společnostmi, která je rezidentem jiného členského státu.

123

Na šesté, sedmé, deváté a desáté otázky ve včech v převodních řízeních je tudíž třeba odpovědět tak, že v situaci, kdy se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z dividend vyplacených společnostmi, jež je rezidentem jednoho členského státu, společností, která je rezidentem jiného členského státu, který je stanoven ve směrnici 90/435, z důvodu konstatování existence daňového úniku nebo zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice, se nelze dovolávat uplatnění svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění právní úpravy první uvedeného členského státu, jíž se řídí zdanění těchto dividend.

K nákladům řízení

124

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1)

Věci C-116/16 a C-117/16 se pro účely tohoto rozsudku spojují.

2)

Obecná zásada unijního práva, podle níž se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, musí být vykládána v tom smyslu, že v případě existence podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy povinnost odepřít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od srážkové daně ze zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, jež je stanoveno v článku 5 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, a to i v případě chybných ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, jež by takové odepření stanovila.

3)

K prokázání zneužití práva se vyžaduje jednak souhrn objektivních skutečností, ze kterých vyplývá, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného touto právní úpravou, a jednak naplnění subjektivního znaku, který spočívá v záměru získat výhodu vyplývající z unijní právní úpravy tím, že jsou uměle vytvořeny podmínky vyžadované pro její získání. O zneužití práva může svědčit souhrn určitých indicií, jsou-li tyto indicie objektivní a shodují-li se. Takovými indiciemi může být mimo jiné existence konduktivních společností postrádajících hospodářské odvodnění, jakož i čistě formální povaha struktury skupiny společností, finanční konstrukce a úvěrů.

4)

Vnitrostátní orgán nemusí k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka dividend, i prokázat zneužití práva, identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto dividend.

5)

V situaci, kdy se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z dividend vyplacených společnostmi, jež je rezidentem jednoho členského státu, společností, která je rezidentem jiného členského státu, který je stanoven ve směrnici 90/435, ve znění směrnice 2003/123, z důvodu konstatování existence daňového úniku nebo zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice, se nelze dovolávat uplatnění svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění právní úpravy první uvedeného členského státu, jíž se řídí zdanění těchto dividend.

Podpisy.

( \*1 ) – Jednací jazyk: dánština.