

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0116

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

26. veljače 2019. (*1)

Sadržaj

Pravni okvir

OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Direktiva 90/435

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

Dansko pravo

Oporezivanje dividendi

Porez po odbitku

Pravo primjenjivo na utaje i zlouporabe

Glavni postupci i prethodna pitanja

1. Predmet C-116/16, T Danmark

2. Predmet C-117/16, Y Denmark

Postupak pred Sudom

O prethodnim pitanjima

Prva, druga i treća pitanja te četvrta pitanja, točke (a) do (c), u glavnim predmetima

četvrta pitanja, točke (d) i (e), peta i osma pitanja u glavnim predmetima

Konstitutivni elementi zlouporabe prava i pripadaju?i dokazi

Teret dokazivanja zlouporabe prava

Šesta, sedma, deveta i deseta pitanja u glavnim predmetima

Troškovi

„Zahtjev za prethodnu odluku – Uskla?ivanje zakonodavstava – Zajedni?ki sustav oporezivanja koji se primjenjuje na mati?na društva i društva k?eri iz razli?itih država ?lanica – Direktiva 90/435/EEZ – Izuze?e dobiti koju društva jedne države ?lanice raspodjeljuju društvima drugih država ?lanica – Ovlašteni korisnik raspodijeljene dobiti – Zlouporaba prava – Društvo sa sjedištem u državi ?lanici koje povezanom društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici ispla?uje dividende koje su zatim u cijelosti ili gotovo u cijelosti prenesene izvan područja Europske unije – Društvo k?i koje podliježe obvezi obustave poreza na dobit po odbitku”

U spojenim predmetima C?116/16 i C?117/16,

povodom zahtjevâ za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU?a, koje je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska), odlukama od 19. velja?e 2016., koje je Sud zaprimio 25. velja?e 2016., u postupcima

Skatteministeriet

protiv

T Danmark (C?116/16),

Y Denmark Aps (C?117/16),

SUD (veliko vije?e),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. ?ere?, administratorica,

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

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

–

za T Danmark, A. M. Ottosen i S. Andersen, advokater,

–

za Y Denmark Aps, L. E. Christensen i H. S. Hansen, advokater,

–

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

–

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

–

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

–

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

–

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

–

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

–

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

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

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003. (SL 2003., L 7, str. 41.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 90/435), i članaka 49., 54. i 63. UFEU-a.

2

Zahtjevi su upućeni u okviru sporova između Skatteministeriet (Ministarstvo za poreze, Danska), s jedne strane, i društava T Danmark i Y Denmark Aps, s druge strane, u pogledu obveze društava plaćanja poreza po odbitku zbog isplivanja dividendi nerezidentnim društvima koja

porezno tijelo ne smatra ovlaštenim korisnicima tih dividendi i koja se stoga ne mogu koristiti izuze?em od oporezivanja po odbitku predvi?enim Direktivom 90/435.

Pravni okvir

OECD?ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

3

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

4

To?ke 7. do 10. komentara ?lanka 1. OECD?ova modela poreznog ugovora, u verziji koja proizlazi iz izmjene do koje je došlo u 1977. (u daljnjem tekstu: OECD?ov model poreznog ugovora iz 1977.), u skladu s kojim se taj ugovor primjenjuje na osobe koje su rezidenti države ugovornice ili dviju država ugovornica, skre?u pozornost na ?injenicu da bi se taj ugovor, s ciljem izbjegavanja poreza, mogao nepravilno upotrebljavati korištenjem umjetnih pravnih konstrukcija. U tekstu tih to?aka komentara isti?e se važnost koncepta „ovlašteni korisnik” koji je osobito uveden ?lankom 10. (oporezivanje dividendi) i ?lankom 11. (oporezivanje kamata) tog modela ugovora, kao i potreba spre?avanja utaje poreza.

5

?lanak 10. stavci 1. i 2. OECD?ova modela poreznog ugovora iz 1977. glase:

„1. Dividende koje društvo rezident države ugovornice pla?a rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Me?utim, te se dividende mogu oporezivati i u državi ugovornici ?iji je rezident društvo koje pla?a dividende, i to prema zakonima te države; ali ako je primatelj dividendi ovlašteni korisnik tako utvr?en porez ne smije biti ve?i od:

a)

5 % bruto iznosa dividendi kad je ovlašteni korisnik društvo (osim društva osoba) koje neposredno drži najmanje 25 % kapitala u društvu koje pla?a dividende;

b)

15 % bruto iznosa dividendi u svim ostalim slu?ajevima.”

6

Komentari su prilikom njihove revizije iz 2003. dopunjeni napomenama koje se odnose na „društva provodnike”, odnosno društva koja, iako su formalno vlasnici prihoda, u praksi imaju vrlo ograni?ene ovlasti što ih ?ini samo povjerenicima ili upraviteljima koji djeluju za ra?un zainteresiranih stranaka, tako da ih se ne može smatrati ovlaštenim korisnicima te dobiti. To?kom

12. komentarâ ?lanka 10., u njihovoj verziji koja proizlazi iz revizije iz 2003., me?u ostalim predvi?eno je da se „[p]ojam ‚ovlašteni korisnik‘ ne upotrebljava u uskom i tehni?kom smislu, ve? da se mora tuma?iti u njegovu kontekstu i s obzirom na predmet i cilj Ugovora, osobito kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje te sprije?ilo izbjegavanje i utaja poreza”. Kad je rije? o to?ki 12.1. iste verzije komentara, u njoj se navodi da bi „bilo [...] protivno predmetu i cilju ugovora da država izvora priznaje smanjenje ili izuze?e od poreza rezidentu države ugovornice koji, osim kao zastupnik ili neki drugi opunomo?enik, djeluje samo kao provodnik za ra?un neke druge osobe koja zapravo ima koristi od predmetne dobiti” i da se „društvo provodnik obi?no ne može smatrati ovlaštenim korisnikom, iako je formalni vlasnik dobiti, ako u praksi raspolaže samo vrlo ograni?enim ovlastima što ga ?ini samo povjerenikom ili upraviteljem koji djeluje za ra?un zainteresiranih stranaka”.

7

Prilikom nove revizije komentarâ iz 2014. dana su pojašnjenja u pogledu pojmova „ovlašteni korisnik” i „društvo provodnik”. U to?ki 10.3. te verzije komentarâ navodi se da „postoji mnogo razli?itih na?ina za rješavanje problema društava provodnika i, op?enitije, opasnosti od biranja najpovoljnijeg oporezivanja, uklju?uju?i posebne ugovorne odredbe o spre?avanju zlouporaba, op?a pravila protiv zlouporabe, pravila kojima se daje prvenstvo sadržaju nad oblikom i pravila o ‚ekonomskom sadržaju”.

Direktiva 90/435

8

Prva i tre?a uvodna izjava Direktive 90/435 glase:

„budu?i da zajedni?ko povezivanje društava iz razli?itih država ?lanica može biti nužno kako bi se unutar Zajednice stvorili uvjeti analogni onima na unutarnjem tržištu i kako bi se osigurali uspostava i u?inkovito funkcioniranje zajedni?kog tržišta; da takve djelatnosti ne bi trebalo spre?avati ograni?enjima, nedostacima ili poreme?ajima koji posebno proizlaze iz poreznih odredaba država ?lanica; da je, prema tome važno za ta povezana društva utvrditi porezna pravila koja su sa stajališta tržišnog natjecanja neutralna, kako bi se poduzetnicima omogućilo da se prilagode zahtjevima zajedni?kog tržišta, pove?aju svoju produktivnost i poboljšaju natjecateljsku snagu na me?unarodnoj razini;

[...]

uzimaju?i u obzir da se porezne odredbe kojima su ure?eni odnosi izme?u mati?nih društava i društava k?eri iz razli?itih država ?lanica znatno razlikuju od jedne do druge države ?lanice te su op?enito manje povoljne od onih primjenjivih na odnose izme?u mati?nih društava i društava k?eri iz iste države ?lanice; da je suradnja izme?u društava iz razli?itih država ?lanica stoga nepovoljna u usporedbi sa suradnjom izme?u društava iz iste države ?lanice; potrebno je otkloniti tu nepovoljnost uvo?enjem zajedni?kog sustava kako bi se olakšalo zajedni?ko povezivanje društava na razini Zajednice”. [neslužbeni prijevod]

9

?lankom 1. Direktive 90/435 odre?uje se:

„1. Svaka država ?lanica primjenjuje ovu Direktivu:

[...]

–

na raspodjele dobiti društava iz te države društvima iz drugih država članica koja su društva kćeri;

–

[...]

2. Ova Direktiva ne isključuje primjenu nacionalnih ili ugovornih odredbi za sprežavanje utaje ili zlouporabe.” [neslužbeni prijevod]

10

U članku 2. te direktive navode se uvjeti u pogledu oblika društva, porezne rezidentnosti i porezne obveze koji moraju biti ispunjeni za primjenu direktive.

11

Članak 3. Direktive 90/435 glasi:

„1. Za potrebe primjene ove Direktive:

(a)

status matičnog društva dodjeljuje se barem svakom matičnom društvu iz države članice koje ispunjava uvjete određene u članku 2. i ima najmanje 20 % udjela u kapitalu društva iz druge države članice koje ispunjava jednake uvjete.

To se svojstvo pod istim uvjetima također priznaje i društvu iz države članice koje ima najmanje 20 % udjela u kapitalu društva iz iste države članice, koje udjele u cijelosti ili djelomično drži posredstvom stalne poslovne jedinice prvonavedenog društva koja se nalazi u drugoj državi članici.

Od 1. siječnja 2007. najniži postotak udjela je 15 %.

Od 1. siječnja 2009. najniži postotak udjela je 10 %.

(b)

„društvo kći” znači trgovačko društvo čiji kapital uključuje udio u kapitalu naveden u točki (a).

2. Odstupajući od stavka 1., države članice imaju mogućnost izbora da:

–

prema bilateralnom sporazumu zamijene udio u kapitalu s udjelom glasačkih prava;

–

ne primjenjuju ovu Direktivu na trgovačka društva iz te države članice koja ne zadrže udio s kojim se kvalificiraju kao matična društva, u neprekinutom razdoblju od najmanje dvije godine, ili na ona njihova trgovačka društva u kojima trgovačko društvo iz druge države članice ne zadrži takav udio tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine.” [neslužbeni prijevod]

12

¶lankom 4. stavkom 1. navedene direktive o mati?nim društva i društva k?erima država ma ?lanicama ostavljen je izbor izme?u dvaju sustava, odnosno sustava izuze?a i sustava ura?unavanja.

13

¶lanak 5. iste direktive glasi:

„Dobit koju društvo k?i raspodjeljuje svojem mati?nom društva izuzeta je od pla?anja poreza po odbitku.” [neslužbeni prijevod]

Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

14

¶lankom 10. stavcima 1. i 2. Ugovora sklopljenog izme?u vlade Velikog Vojvodstva Luksemburga i Kraljevine Danske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i utvr?ivanju pravila za uzajamnu upravnu pomo? u podru?ju poreza na dohodak i na imovinu, potpisanog u Luxembourg u 17. studenoga 1980. (u daljnjem tekstu: dansko?luksemburški porezni ugovor), izme?u tih se dviju država ?lanica raspodjeljuje ovlast za oporezivanje u podru?ju dividendi te on glasi:

„1. Dividende koje društvo rezident jedne države ugovornice pla?a rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Me?utim, te se dividende mogu oporezivati i u državi ugovornici ?iji je rezident društvo koje pla?a dividende, i to prema zakonima te države; ali ako je primatelj dividendi ovlaštenu korisnik, tako utvr?en porez ne smije biti ve?i od:

a)

5 % bruto iznosa dividendi kad je ovlaštenu korisnik društvo (osim društva osoba) koje neposredno drži najmanje 25 % kapitala u društva koje pla?a dividende;

b)

15 % bruto iznosa dividendi u svim ostalim slu?ajevima.”

15

¶lankom 10. stavcima 1. i 2. Ugovora sklopljenog izme?u vlade Kraljevine Danske i vlade Republike Cipra o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u podru?ju poreza na dohodak i imovinu, potpisanog 26. svibnja 1981., raspodjeljuje se ovlast za oporezivanje u podru?ju dividendi te on glasi:

„1. Dividende koje društvo rezident jedne države ugovornice pla?a rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Me?utim, te se dividende mogu oporezivati i u državi ugovornici ?iji je rezident društvo koje pla?a dividende, i to prema zakonima te države, ali ako je osoba koja prima dividende njihov ovlaštenu korisnik, tako utvr?en porez ne smije biti ve?i od:

a)

10 % bruto iznosa dividendi kad je ovlaštenu korisnik društvo (osim društva osoba) koje

neposredno drži najmanje 25 % kapitala u društvu koje plaća dividende;

d)

15 % bruto iznosa dividendi u svim ostalim slučajevima.”

16

U skladu s člankom 10. stavkom 2. Ugovora sklopljenog između vlade Sjedinjenih Američkih Država i vlade Kraljevine Danske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprežavanju izbjegavanja poreza u području poreza na dohodak, potpisanog u Washingtonu 19. kolovoza 1999., država ugovornica čiji je društvo koje isplaćuje dividende rezident može oporezovati dividende isplaćene društvu rezidentnom u drugoj državi koje je njihov „ovlašteni korisnik” po stopi od 5 % njihova bruto iznosa.

17

Između Kraljevine Danske i Bermuda nije sklopljen porezni ugovor.

18

Iz tih bilateralnih ugovora proizlazi da država izvora, odnosno, u glavnim postupcima, Kraljevina Danska, može dividende isplaćene društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, ako navedeno društvo nije njihov ovlašteni korisnik, oporezovati po stopi višoj od one predviđene navedenim ugovorima. Pojam „ovlašteni korisnik” međutim nije definiran niti u jednom od tih ugovora.

Dansko pravo

Oporezivanje dividendi

19

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

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

[...]

(c)

primaju dividende iz članka 16. A stavaka 1. i 2. Zakona o utvrživanju državnog poreza na dohodak [...]. Oporezivanju ne podliježu dividende koje se primaju na temelju dionica društava kćeri (vidjeti članak 4. A Zakona o oporezivanju dohotka od kapitala) kad su dividende koje je isplatilo društvo kći izuzete od oporezivanja ili se oporezuju u smanjenom iznosu na temelju odredaba Direktive [90/435] ili poreznog ugovora sklopljenog s Farskim otocima, Grenlandom ili državom čiji je to matično društvo rezident. Oporezivanju ne podliježu ni dividende koje se primaju na temelju dionica povezanih društava (vidjeti članak 4. B Zakona o oporezivanju dohotka od kapitala), koje nisu dionice društava kćeri, kada je društvo primatelj koje je član grupe rezident države članice [Europske unije/Europskog gospodarskog prostora (EGP)] i kad bi dividende bile izuzete ili oporezovane u smanjenom iznosu na temelju odredaba Direktive [90/435] ili poreznog ugovora sklopljenog s predmetnom državom ako bi bila riječ o dionicama društava kćeri. Oporezivanju ne podliježu ni dividende koje primaju imatelji udjela u matičnim društvima koji su uvršteni na popis društava iz članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive [90/435], ali koji se za potrebe

njihova oporezivanja u Danskoj smatraju porezno transparentnim subjektima. Ta je odredba primjenjiva pod uvjetom da imatelj udjela u društvu nije rezident Danske.”

Porez po odbitku

20

Ako na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Zakona o porezu na dobit postoji ograničena porezna obveza u pogledu dividendi koje su isplaćene iz Danske, dansko društvo isplatitelj dividendi dužno je, na temelju članka 65. kildeskattelova (Zakon o porezu po odbitku), obustaviti porez po odbitku po stopi od 28 %.

21

Člankom 65. stavcima 1. i 5. Zakona o porezu po odbitku u verziji koja je relevantna za činjenično stanje u glavnom postupku bilo je propisano:

„1. U slučaju dodjele ili donošenja odluke o isplati ili knjiženju dividendi na temelju dionica ili udjela u društvima ili udruženjima itd. iz članka 1. stavka 1. točaka 1., 2., 2.e i 4. Zakona o porezu na dobit, navedena društva, udruženja itd. dužna su obustaviti porez po odbitku u iznosu od 28 % od ukupnog isplaćenog iznosa ako drukčije nije predviđeno u stavku 4. odnosno ako drukčije ne proizlazi iz stavaka 5. do 8. [...] Tako obustavljen iznos naziva se ‚porez na dividende’.

[...]

5. Ne obustavlja se porez na dividende koje društvo rezidentno u inozemstvu primi od društva rezidentnog u Danskoj kada u pogledu tih dividendi ne postoji porezna obveza [vidjeti članak 2. stavak 1. točku (c) Zakona o porezu na dobit].”

22

Iz odredaba članka 2. stavka 2. točke 2. Zakona o porezu na dobit proizlazi da je porezna obveza iz članka 2. stavka 1. točke (c) tog zakona konačno ispunjena ubiranjem obustavljenog poreza po odbitku predviđenog člankom 65. Zakona o porezu po odbitku. Osim toga, stopa poreza na dobit je tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku iznosila 28 %.

23

Danska matična društva imaju pravo na izuzeće od oporezivanja dividendi koje su primila od danskih društava kćeri u skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom 2. Zakona o porezu na dobit. Osim toga, iz članka 31. stavka 1. točke 2. kildeskatteskendtgørelsen (Zakonodavni dekret o porezu po odbitku) proizlazi da dansko društvo isplatitelj prilikom isplate takvih dividendi nema obvezu obustave poreza po odbitku.

24

S druge strane, s obzirom na to da se danskom društvu oporezuju dividende koje mu je isplatilo drugo dansko društvo, potonje ima obvezu obustaviti porez po odbitku na temelju članka 65. stavka 1. Zakona o porezu po odbitku.

25

Ministarstvo za poreze je pred nacionalnim sudom, među ostalim u okviru glavnog predmeta C-116/16, priznalo da je Kraljevina Danska u 2011. povrijedila odredbe UFEU-a tako što je

dividende koje je primilo društvo iz druge države ?lanice oporezivala porezom po stopi višoj od tada primjenjive stope poreza na dobit. Slijedom toga, Ministarstvo za poreze smanjilo je potraživani iznos na 25 %, što je odgovaralo u to vrijeme primjenjivoj stopi poreza na dobit.

26

Datum nastanka obveze pla?anja poreza po odbitku odre?en je u drugoj re?enici ?lanka 66. stavka 1. Zakona o odbitku, koji glasi:

„Obveza pla?anja poreza po odbitku nastaje u trenutku dodjele ili donošenja odluke o isplati dividende ili njezinu knjiženju te taj porez mora biti pla?en najkasnije idu?eg mjeseca, na datum dospije?a obveze pla?anja porezâ društva koji se pla?aju po odbitku [takozvani ‚A skat’] i posebnog doprinosa za radnike koji su bili obustavljeni.”

27

Isplatitelj dividendi odgovara državi za pla?anje obustavljenih iznosa.

28

U slu?aju zakašnjenja s pla?anjem poreza po odbitku stopa zatezних kamata viša je od one predvi?ene za slu?aj zakašnjenja s pla?anjem poreza na dobit koji duguje dansko društvo. Me?utim, nacionalni sud navodi da su izmjenom zakona koja je stupila na snagu 1. kolovoza 2013. stope zatezних kamata, kako u pogledu porezâ po odbitku tako i u pogledu poreza na dobit, utvr?ene u istom iznosu.

29

Obvezu pla?anja zatezних kamata snosi osoba koja je dužna obustaviti porez po odbitku. Za društvo koje podliježe neograni?enoj poreznoj obvezi u Danskoj oporezive dividende ?ine dio njegova oporezivog prihoda. Društvo koje ispla?uje dividende mora obustaviti porez po odbitku i uplatiti ga u državni prora?un, kao i zatezne kamate u slu?aju zakašnjenja s pla?anjem.

30

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

Pravo primjenjivo na utaje i zlouporabe

31

Do donošenja Zakona br. 540 od 29. travnja 2015. u Danskoj nije postojala op?a zakonska odredba o spre?avanju zlouporaba. Me?utim, u sudskoj je praksi razvijena takozvana „doktrina stvarnosti” prema kojoj se porez mora utvrditi na temelju konkretne ocjene ?injeni?nog stanja. To osobito zna?i da se umjetne porezne konstrukcije u odre?enim okolnostima mogu zanemariti kako bi se oporezivanje temeljilo na stvarnosti, u skladu s na?elom prvenstva sadržaja nad oblikom (substance?over?form).

32

Iz odluka kojima se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da se u svakom od glavnih predmeta stranke slažu oko toga da doktrina stvarnosti ne predstavlja dostatno opravdanje za

zanemarivanje predmetnih konstrukcija u navedenim predmetima.

33

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

Glavni postupci i prethodna pitanja

34

U dvama glavnim predmetima Ministarstvo za poreze osporava odluke u kojima je Landsskatteret (Državna žalbena komisija za porezna pitanja, Danska) smatrao da društva T Danmark (predmet C-116/16) i Y Denmark (predmet C-117/16) moraju, na temelju Direktive 90/435, biti izuzeta od oporezivanja po odbitku u pogledu dividendi koje su isplaćene subjektima sa sjedištem u drugoj državi članici.

35

Za ostvarivanje koristi od poreznih pogodnosti predviđenih Direktivom 90/435 subjekt koji prima dividende mora ispunjavati uvjete koje ta direktiva propisuje. Međutim, kao što to danska vlada navodi u svojim očitovanjima, moguće je slučaj da grupe društava koja ne ispunjavaju te uvjete osnuju, između društava koje isplaćuje dividende i subjekta koji je namijenjen da tim dividendama stvarno raspolaže, jedno ili više umjetnih društava koja ispunjavaju formalne uvjete iz navedene direktive. Upravo se na takve financijske konstrukcije odnose pitanja suda koji je uputio zahtjeve u pogledu zlouporabe prava i pojma „ovlašteni korisnik”.

36

činjenice, kako ih je opisao sud koji je uputio zahtjeve i koje su u odlukama kojima se upućuju prethodna pitanja prikazane pomoću više grafičkih prikaza struktura dotičnih grupa društava, vrlo su složene i detaljne. Upotrijebit će se samo oni elementi koji su nužni za odgovaranje na prethodna pitanja.

1. Predmet C-116/16, T Danmark

37

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

38

Danska je vlada u svojim očitovanjima navela da se predmet C-116/16 tiče iste grupe društava kao i predmet C-115/16, koji se odnosi na oporezivanje kamata i u kojemu je danas donesena presuda, N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i 299/16).

39

Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjeve, investicijska društva su osnovala društva u Luksemburgu. Jedno od njih, društvo N Luxembourg 2, tijekom 2010. steklo je znatan udio u kapitalu društva T Danmark, tako da je tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku držalo više od 50 % dionica društva T Danmark. Preostale dionice društva T Danmark držalo je tisuće dioničara.

40

Luksemburška porezna uprava je na zahtjev danskih vlasti u proljeće 2011. izdala „potvrdu o rezidentnosti” kojom se među ostalim potvrđuje da je društvo N Luxembourg 2 bilo porezni obveznik poreza „impôt sur le revenu des collectivités” (porez na dobit) i da je bilo ovlašten korisnik svih dividendi isplaćenih na temelju udjela koje ima u društvu T Danmark odnosno svakog drugog prihoda koji potječe od tog društva. Danska vlada u svojim očitovanjima navodi da se u toj potvrdi ne navodi na temelju kojih činjenica je to bilo utvrđeno.

41

U skladu sa svojom politikom u području dividendi društvo T Danmark svojim je dioničarima u 2011. isplatilo dividende u ukupnom iznosu od približno 1,8 milijardi danskih kruna (približno 241,4 milijuna eura). Dividende su bile isplaćene u proljeće 2012.

42

Društvo T Danmark je u 2011. od SKAT-a (Porezna uprava, Danska) zatražilo „obvezujuće mišljenje” kako bi saznalo jesu li dividende koje je isplatilo društvu N Luxembourg 2 izuzete od oporezivanja na temelju treće rečenice članka 2. stavka 1. točke (c) Zakona o porezu na dobit, zbog čega se, slijedom toga, na njih ne bi plaćao porez po odbitku.

43

U zahtjevu za obvezujuće mišljenje bilo je navedeno da je predviđeni iznos dividendi za isplatu društvu N Luxembourg 2 u trećem tromjesečju 2011. iznosio približno 6 milijardi danskih kruna (približno 805 milijuna eura). Također je bilo navedeno da je društvo N Luxembourg 2 samostalni subjekt s vlastitom upravom i ovlašten donošenja odluka, tako da ožito nije bilo moguće sa sigurnošću predvidjeti hoće li i na koji način uprava društva N Luxembourg 2 stvarno upotrijebiti te dividende. Naposljetku je navedeno da su znatan dio krajnjih investitora rezidenti Sjedinjenih Američkih Država.

44

Ministarstvo za poreze odgovorilo je da ne može udovoljiti tom zahtjevu jer ne zna kako bi društvo N Luxembourg 2 upotrijebilo dividende koje mu je isplatilo društvo T Danmark.

45

Društvo T Danmark odgovorilo je da se za potrebe davanja obvezujućeg mišljenja može smatrati utvrđenim da će društvo T Danmark isplatiti dividende društvu N Luxembourg 2, koje će ih dalje isplatiti svojem vlastitom matičnom društvu. U skladu s tim navodima moglo se pretpostaviti da će to društvo isplatiti dio tih iznosa (s naslova dividendi i/ili kamata i/ili povrata dugova) društvima koja su pod kontrolom različitih investicijskih društava ili njihovih vjerovnika. Društvo T Danmark također je pretpostavilo da će iznositi koje je matično društvo društva N Luxembourg 2 isplatilo

društvima koja su pod kontrolom različitih investicijskih društava biti preneseni krajnjim investitorima u investicijska društva, ali je navelo da ne zna na koji će način ti iznosi biti preneseni ni kako će se s njima postupiti s poreznog stajališta.

46

Skatterrådet (Porezno vijeće, Danska) odgovorilo je negativno na zahtjev za obvezujuće mišljenje.

47

S druge strane, Državna žalbena komisija za porezna pitanja, kojoj je društvo T Danmark protiv te odluke podnijelo žalbu, smatrala je da su dividende koje je potonje isplatilo društvu N Luxembourg 2 bile izuzete od oporezivanja. Ona je naime presudila da je ograničena porezna obveza bila isključena na temelju Direktive 90/435 s obzirom na to da Kraljevina Danska nije donijela zakonske odredbe za sprežavanje utaja i zlouporaba, kako je to predviđeno člankom 1. stavkom 2. te direktive, i da zato nije mogla oporezovati dividende na temelju članka 2. stavka 1. točke (c) Zakona o porezu na dobit. Ministarstvo za poreze je protiv te odluke Državne žalbene komisije za porezna pitanja podnijelo pravni lijek.

48

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

„1.

(a)

Može li se država članica pozivati na članak 1. stavak 2. Direktive [90/435], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja i zlouporaba, samo pod uvjetom da je navedena država članica donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 1. stavak 2. te direktive odnosno da nacionalno pravo sadržava opće odredbe ili načela o utaji i zlouporabi poreza koji se mogu tumačiti u skladu s navedenim člankom 1. stavkom 2.?

(b)

Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, može li se članak 2. stavak 1. točka (c) Zakona o porezu na dobit, kojim se propisuje da su ,dividende izuzete od oporezivanja ili se oporezuju u smanjenom iznosu na temelju odredaba Direktive 90/435 [...]', smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 90/435?

2.

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između dviju država članica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora] prema kojoj oporezivanje isplaćenih dividendi ovisi o tome smatra li se njihov primatelj ovlaštenim korisnikom tih dividendi odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlouporaba u smislu članka 1. stavka 2. [Direktive 90/435]?

3.

Ako je odgovor na drugo pitanje potvrđan, je li onda na nacionalnim sudovima da definiraju pojam ‚ovlašteni korisnik‘ ili taj pojam prilikom primjene Direktive 90/435 treba tumačiti na način da mu valja pripisati određeno značenje u pravu Unije koje podliježe nadzoru Suda?

4.

(a)

Ako je odgovor na drugo pitanje potvrđan i ako odgovor na treće pitanje glasi da nije na nacionalnim sudovima da definiraju pojam ‚ovlašteni korisnik‘, treba li taj pojam onda tumačiti na način da je društvo koje je rezident države članice i koje, kao u okolnostima glavnog postupka, prima dividende od društva kćeri koje je rezident druge države članice, ‚ovlašteni korisnik‘ tih dividendi u skladu s tumačenjem tog pojma u smislu prava Unije?

(b)

Treba li onda pojam ‚ovlašteni korisnik‘ shvaćati u smislu koji je tom istom pojmu dan u članku 1. stavku 1. Direktive Vijeća 2003/49/EZ od 3. lipnja 2003. o zajedničkom sustavu oporezivanja isplate kamata i [naknada za] licencije između povezanih trgovačkih društava različitih država članica (SL 2003., L 157, str. 49.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 76. i ispravak SL 2018., L 304, str. 35.), u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4.?

(c)

Treba li taj pojam tumačiti isključivo s obzirom na komentare članka 10. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.] (točka 12.) ili se prilikom tumačenja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, uključujući one iz 2003. u pogledu ‚društava provodnika‘ i one iz 2014. u pogledu ‚ugovornih ili zakonskih obveza‘?

(d)

Od kakve bi važnosti za ocjenu treba li primatelja dividendi smatrati ‚ovlašćenim korisnikom‘ bilo da je navedeni primatelj imao ugovornu ili zakonsku obvezu prenijeti te dividende na trećega?

(e)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja dividendi smatrati ‚ovlašćenim korisnikom‘ to što je sud koji je uputio zahtjeve, nakon što je ocijenio činjenice u glavnom predmetu, zaključio da primatelj, koji nije bio ugovorno ili zakonski obavezan primljene dividende prenijeti na trećega – u biti nije imao ‚puno‘ pravo ‚uporabe i korištenja‘ dividendi u smislu komentara iz 2014. [OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

5.

Ako se u konkretnom slučaju pretpostavi

–

da postoje ‚nacionalne ili ugovorne odredbe za sprežavanje utaje ili zlouporabe‘ (vidjeti članak 1. stavak 2. Direktive 90/435),

–

da je društvo A, rezident države članice, isplatilo dividende svojem matičnom društvu B, rezidentu

druge države članice, koje ih je zatim prenijelo svojem matičnom društvu C, rezidentnom izvan Europske unije odnosno [EGP-a], i koje je pak te dividende prenijelo svojem matičnom društvu D, također rezidentnom izvan Unije odnosno [EGP-a],

–
da između prvonavedene države i države rezidentnosti društva C nije sklopljen nikakav porezni ugovor,

–
da je između prvonavedene države i države rezidentnosti društva D sklopljen porezni ugovor te

–
da prvonavedena država na temelju svojeg zakonodavstva ne bi mogla zahtijevati da se obustavi porez po odbitku u pogledu dividendi koje je društvo A isplatilo društvu D ako je potonje neposredni vlasnik društva A,

je li tada riječ o zlouporabi u smislu navedene direktive zbog koje društvo B ne može uživati zaštitu koja se njome dodjeljuje?

6.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije izuzeto od poreza po odbitku u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435 u pogledu dividendi koje je primilo od društva koje je rezident druge države članice (društvo k?), protivi li se članku 49. UFEU-a, u vezi s člankom 54. UFEU-a, zakonodavstvo na temelju kojeg potonja država članica oporezuje dividende matičnog društva koje je rezident druge države članice, a pritom ta ista država članica matična društva rezidente u sličnim okolnostima smatra izuzetim od poreza na te dividende?

7.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da nije izuzeto od poreza po odbitku u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435 u pogledu dividendi koje je primilo od društva rezidenta druge države članice (društvo k?), a potonja država članica smatra da je matično društvo u toj državi članici djelomično oporezivo u pogledu tih dividendi, protivi li se u tom slučaju članku 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obavezan obustaviti porez po odbitku (društvo k?) u potonjoj državi članici u slučaju zakašnjenja s plaćanjem poreza po odbitku plaća zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta ista država članica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit društva koje je rezident navedene države članice?

8.

Ako je odgovor na drugo pitanje potvrđan i ako odgovor na treće pitanje glasi da nije na nacionalnim sudovima da definiraju pojam 'ovlašteni korisnik' te ako, konkretno, iz toga slijedi da društvo rezident države članice (matično društvo), na temelju Direktive 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je primilo od društva rezidenta druge države članice (društvo k?), je li potonja država članica tada, na temelju Direktive 90/435 ili članka 4. stavka 3. UFEU-a, obvezna navesti koga u tom slučaju smatra ovlaštenim korisnikom?

9.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da, u skladu s Direktivom 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je primilo od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), protivi li se u tom slučaju članku 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a (i/ili člankom 63. UFEU-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

–

potonja država članica od društva kćeri zahtijeva da za te dividende obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je matično društvo rezident te iste države članice?

–

potonja država članica obračunava zatezne kamate na dugovani porez po odbitku?

Od Suda se traži da odgovore na šesto i sedmo pitanje uvrsti u svoj odgovor na deveto pitanje.

10.

U okolnostima u kojima:

–

društvo koje je rezident države članice (matično društvo) ispunjava uvjet iz Direktive 90/435 da u vlasništvu (u 2011.) ima najmanje 10 % kapitala u društvu koje je rezident druge države članice (društvo kći),

–

se za matično društvo konkretno smatra da, na temelju članka 1. stavka 2. Direktive 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je primilo od društva kćeri,

–

se (neposredni ili posredni) dioničar(i), rezident(i) trećih zemalja, smatra(ju) ovlaštenim korisnikom (korisnicima) predmetnih dividendi,

–

predmetni (posredni ili neposredni) dioničar(i) također ispunjavaju taj uvjet u vezi s postotkom udjela u kapitalu,

protivi li se članku 63. UFEU-a zakonodavstvo na temelju kojega država članica rezidentnosti društva kćeri oporezuje predmetne dividende kada ta ista država članica smatra da rezidentna društva koja ispunjavaju uvjet u vezi s postotkom udjela u kapitalu iz Direktive 90/435, odnosno koja su u poreznoj godini 2011. u vlasništvu imala najmanje 10 % kapitala u društvu koje je isplatilo dividende, imaju pravo na izuzeće od poreza na takve dividende?"

2. Predmet C-117/16, Y Denmark

Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, društvo Y Inc., koje ima sjedište u Sjedinjenim Američkim Državama (u daljnjem tekstu: Y USA) i holding je društvo grupe Y, uvršteno je na burzu. Njegova društva kćeri sa sjedištem u inozemstvu drže se posredstvom društva Y Global Ltd., sa sjedištem na Bermudima (u daljnjem tekstu: Y Bermuda), koja je jedina djelatnost, uz držanje udjela u svojim društvima kćerima, držanje prava intelektualnog vlasništva na proizvodima grupe. Njegove poslove administrativnog upravljanja vodi (neovisno) upravljačko društvo.

Društvo Y Denmark, koje je u Danskoj 2000. osnovalo društvo Y USA i koje još uvijek ima dvadesetak zaposlenika, djeluje u području prodaje i potpore te o svojoj djelatnosti izvješćuje društvo Y BV, društvo sa sjedištem u Nizozemskoj (u daljnjem tekstu: Y Holland), koje je operativno odgovorno za prodaje grupe izvan Sjedinjenih Američkih Država, Kanade i Meksika. Društvo Y Denmark također je matično društvo europskog dijela grupe Y.

Donošenjem American Jobs Creation Acta 2004. (Zakon o stvaranju američkih radnih mjesta iz 2004.) u Sjedinjenim Američkim Državama, društvima sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama omogućena je repatrijacija dividendi inozemnih društava kćeri pod osobito povoljnim poreznim uvjetima, uz uvjet da se obvežu da će prihode koji iz toga proizlaze upotrijebiti u određene svrhe u Sjedinjenim Američkim Državama, među ostalim u istraživanje i razvoj. U tim se okolnostima društvo Y USA u poreznoj godini od 1. svibnja 2005. do 30. travnja 2006. odlučilo na repatrijaciju najveće moguće dividende društva Y Bermuda. Ukupni doprinos, koji je među ostalim morao biti osiguran isplatom dividendi različitih društava kćeri društva Y Bermuda, bio je utvrđen u iznosu od 550 milijuna američkih dolara (približno 450,82 milijuna eura).

Europski dio grupe Y prije isplate tih dividendi bio je restrukturiran. U tom je kontekstu društvo Y Bermuda 9. svibnja 2005. osnovalo društvo Y Chypre s početnim temeljnim kapitalom u iznosu od 20000 američkih dolara (približno 16400 eura), od kojih je pri osnivanju uplaćeno 2000 američkih dolara (približno 1640 eura). Društvo Y Bermuda je ugovorom od 16. rujna 2005. društvu Y Chypre prenijelo udio koji je držalo u društvu Y Denmark za 90 milijuna eura. Kupoprodajna cijena podmirena je izdavanjem dužničkog instrumenta.

Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, društvo Y Chypre je portfeljno društvo (holding) koje obavlja i nekoliko financijskih djelatnosti, poput davanja zajmova društvima kćerima. Iz izvješća o stanju društva u godišnjim financijskim izvješćima tog društva za 2005. – 2006. i 2006. – 2007. proizlazi da je njegova glavna djelatnost bila upravljanje udjelima. Usto, društvo je isplatilo i naknade direktorima u iznosima od 571 američkog dolara (približno 468 eura) i 915 američkih dolara (približno 750 eura). Iz godišnjih financijskih izvješća proizlazi da društvo nije oporezovano jer nije ostvarilo pozitivan financijski rezultat.

Sud koji je uputio zahtjeve navodi da je društvo Y Holland 26. rujna 2005. odlučilo društvu Y Denmark za poreznu godinu 2004. – 2005. isplatiti dividendu u iznosu od 76 milijuna eura. Ta je

dividenda društvu Y Denmark ispla?ena 25. listopada 2005. Glavna skupština dioni?ara društva Y Denmark 28. rujna 2005. odobrila je, za tu istu poreznu godinu, isplatu dividende društvu Y Chypre, tako?er u iznosu od 76 milijuna eura. Taj je iznos društvu Y Chypre ispla?en 27. listopada 2005. Društvo Y Chypre 28. listopada 2005. taj je isti iznos prenijelo društvu Y Bermuda, ?ime je djelomi?no vratilo zajam koji mu je odobren prilikom stjecanja društva Y Denmark.

55

Društvo Y Chypre je 21. listopada 2005. u Nizozemskoj osnovalo društvo imena Y Holding BV. Društvo Y Denmark je ugovorom od 25. listopada 2005. svoj udio u društvu Y Holland ustupilo društvu Y Holding za 14 milijuna eura.

56

Društvo Y Bermuda je 3. travnja 2006. društvu Y USA isplatilo dividendu u iznosu od 550 milijuna ameri?kih dolara (približno 450,82 milijuna eura). Isplata te dividende financirana je iz vlasni?kog kapitala i bankovnim zajmom.

57

Glavna skupština dioni?ara društva Y Denmark 13. listopada 2006. odobrila je isplatu dividende društvu Y Chypre za poreznu godinu 2005. – 2006. u iznosu od 92012000 danskih kruna (približno 12,3 milijuna eura). Društvo Y Denmark navelo je da je taj iznos ?inio dio (kao dividenda koja se prima) ukupne dividende u iznosu od 550 milijuna ameri?kih dolara (približno 450,82 milijuna eura) koju je društvo Y Bermuda 3. travnja 2006. isplatilo društvu Y USA, što je Ministarstvo za poreze osporilo zbog nepostojanja dokaza. Društvo Y Denmark je 2010. društvu Y Chypre prenijelo iznos od 92012000 danskih kruna (približno 12,3 milijuna eura).

58

Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, glavno pitanje koje se postavlja u ovom slu?aju jest podliježe li društvo Y Chypre u pogledu predmetnih dividendi ograni?enoj poreznoj obvezi u Danskoj. Prema unutarnjem pravu inozemno mati?no društvo u na?elu ne podliježe ograni?enoj poreznoj obvezi u Danskoj u pogledu dividendi. Izuze?e dividendi od oporezivanja odnosno njihovo oporezivanje u smanjenom iznosu me?utim podliježe primjeni bilo Direktive 90/435 bilo ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Me?utim, ve?ina poreznih ugovora koje je sklopila Kraljevina Danska kao uvjet za izuze?e ili smanjenje porezne obveze predvi?a da je subjekt koji je primio dividende njihov „ovlašteni korisnik” (retmæssig ejer). Direktivom 90/435 nije predvi?en istovjetan uvjet.

59

Prema SKAT?ovu mišljenju društvo Y Chypre u pogledu predmetnih dividendi podliježe ograni?enoj poreznoj obvezi u Danskoj jer se navedeno društvo ne može smatrati ovlaštenim korisnikom tih dividendi u smislu poreznog ugovora sklopljenog izme?u Kraljevine Danske i Republike Cipra. Isto tako, ono nije obuhva?eno odredbama Direktive 90/435, koje se odnose na izuze?e od poreza po odbitku.

60

SKAT je u odluci od 17. rujna 2010. smatrao da je društvo Y Denmark moralo obustaviti porez po odbitku u pogledu dviju isplata dividendi izvršenih tijekom 2005. i 2006. u korist njegova matičnog društva, društva Y Chypre, i da se društvo Y Denmark mora smatrati odgovornim za plaćanje navedenog poreza po odbitku.

61

Protiv te je odluke Državnoj žalbenoj komisiji za porezna pitanja podnesena žalba. Potonja je 16. prosinca 2011., kao i SKAT, utvrdila da društvo Y Chypre nije bilo ovlašten korisnik dividendi u smislu poreznog ugovora sklopljenog između Kraljevine Danske i Republike Cipra, ali je prihvatila prigovor koji je istaknulo društvo Y Denmark prema kojem nije trebalo obustaviti porez po odbitku jer je društvo Y Chypre na temelju Direktive 90/435 moralo biti izuzeto od oporezivanja.

62

Ministarstvo za poreze je sudu koji je uputio zahtjev podnijelo tužbu protiv odluke Državne žalbene komisije za porezna pitanja.

63

U odluci kojom se upućuje prethodno pitanje sud koji je uputio zahtjeve navodi da se stranke spora slažu oko toga da doktrina stvarnosti ne dopušta da se zanemare stvorene konstrukcije i da je društvo koje je primilo dividende, u ovom slučaju društvo Y Chypre, ovlašten korisnik prihoda u smislu danskog prava.

64

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

„1.

(a)

Može li se država članica pozivati na članak 1. stavak 2. Direktive [90/435], koji se odnosi na primjenu nacionalnih odredbi za sprežavanje utaja i zlouporaba, samo pod uvjetom da je navedena država članica donijela posebnu nacionalnu odredbu kojom se prenosi članak 1. stavak 2. te direktive odnosno da nacionalno pravo sadržava opće odredbe ili načela o utaji i zlouporabi poreza koji se mogu tumačiti u skladu s navedenim člankom 1. stavkom 2.?

(b)

Ako je odgovor na prvo pitanje pod a) potvrđan, može li se članak 2. stavak 1. točka (c) Zakona o porezu na dobit, kojim se propisuje da su „dividende izuzete od oporezivanja ili se oporezuju u smanjenom iznosu na temelju odredaba Direktive 90/435 [...]”, smatrati takvom posebnom nacionalnom odredbom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 90/435?

2.

(a)

Je li odredba ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između dviju država članica koji je sastavljen u skladu s [OECD-ovim modelom poreznog ugovora] prema kojoj oporezivanje isplaćenih dividendi ovisi o tome smatra li se njihov primatelj ovlaštenim korisnikom

tih dividendi odredba na temelju ugovora potrebna za sprežavanje zlouporaba u smislu članka 1. stavka 2.?

(b)

Ako jest, treba li pojam ‚ugovorne‘ iz članka 1. stavka 2. Direktive 90/435 onda tumažiti na nažin da podrazumijeva da se država članica na temelju nacionalnog prava može pozivati na ugovor o sprežavanju dvostrukog oporezivanja na štetu poreznog obveznika?

3.

Ako je odgovor Suda na drugo pitanje pod a) potvrđan, je li onda na nacionalnim sudovima da definiraju pojam ‚ovlašteni korisnik‘ ili taj pojam prilikom primjene Direktive 90/435 treba tumažiti na nažin da mu valja pripisati odreženo znaženje u pravu Unije koje podliježe nadzoru Suda?

4.

(a)

Ako je odgovor Suda na drugo pitanje pod a) potvrđan i ako odgovor na treže pitanje glasi da nije na nacionalnim sudovima da definiraju pojam ‚ovlašteni korisnik‘, treba li taj pojam onda tumažiti na nažin da je društvo koje je rezident države članice i koje, kao u okolnostima glavnog postupka, prima dividende od društva kžeri koje je rezident druge države članice, ‚ovlašteni korisnik‘ tih dividendi u skladu s tumaženjem tog pojma u smislu prava Unije?

(b)

Treba li onda pojam ‚ovlašteni korisnik‘ shvažati u smislu koji je tom istom pojmu dan u članku 1. stavku 1. Direktive [2003/49], u vezi s njezinim člankom 1. stavkom 4.?

(c)

Treba li taj pojam tumažiti iskljuživo s obzirom na komentare članka 10. [OECDžova modela poreznog ugovora iz 1977.] (tožka 12.) ili se prilikom tumaženja u obzir mogu uzeti i naknadni komentari, ukljužujuži one iz 2003. u pogledu ‚društava provodnika‘ i one iz 2014. u pogledu ‚ugovornih ili zakonskih obveza‘?

(d)

Od kakve bi važnosti za ocjenu treba li primatelja dividendi smatrati ‚ovlaštenim korisnikom‘ bilo da je navedeni primatelj imao ugovornu ili zakonsku obvezu prenijeti te dividende na trežega?

(e)

Od kakve je važnosti za ocjenu treba li primatelja dividendi smatrati ‚ovlaštenim korisnikom‘ to što je sud koji je uputio zahtjeve, nakon što je ocijenio žinjenice u glavnom predmetu, zakljužio da primatelj, koji nije bio ugovorno ili zakonski obvezan primljene dividende prenijeti na trežega, u biti nije imao ‚puno‘ pravo ‚uporabe i korištenja‘ dividendi u smislu komentara iz 2014. [OECDžova modela poreznog ugovora iz 1977.]?

5.

Ako se u konkretnom služaju pretpostavi

–
da postoje ‚nacionalne ili ugovorne odredbe za sprežavanje utaje ili zlouporabe‘ (vidjeti 9lanak 1. stavak 2. Direktive 90/435),

–
da je društvo A, rezident države 9lanice, isplatilo dividende svojem mati9nom društvu B, rezidentu druge države 9lanice, koje ih je zatim prenijelo svojem mati9nom društvu C, rezidentnom izvan Europske unije odnosno [EGP9a], i koje je pak te dividende prenijelo svojem mati9nom društvu D, tako9er rezidentnom izvan Unije odnosno [EGP9a],

–
da izme9u prvonavedene države i države rezidentnosti društva C nije sklopljen nikakav porezni ugovor,

–
da je izme9u prvonavedene države i države rezidentnosti društva D sklopljen porezni ugovor te

–
da prvonavedena država na temelju svojeg zakonodavstva ne bi mogla zahtijevati da se obustavi porez po odbitku u pogledu dividendi koje je društvo A isplatilo društvu D ako je potonje neposredni vlasnik društva A,

je li tada rije9 o zlouporabi u smislu navedene direktive zbog koje društvo B ne može u9ivati zaštitu koja se njome dodjeljuje?

6.

Ako se za društvo koje je rezident države 9lanice (mati9no društvo) konkretno smatra da nije izuzeto od poreza po odbitku u skladu s 9lankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435 u pogledu dividendi koje je primilo od društva koje je rezident druge države 9lanice (društvo k9i), protivi li se 9lanku 43. UEZ9a, u vezi s 9lankom 48. UEZ9a (i/ili 9lankom 56. UEZ9a), zakonodavstvo na temelju kojeg potonja država 9lanica oporezuje dividende mati9nog društva koje je rezident druge države 9lanice, a pritom ta ista država 9lanica mati9na društva rezidente u sli9nim okolnostima smatra izuzetim od poreza na te dividende?

7.

Ako se za društvo koje je rezident države 9lanice (mati9no društvo) konkretno smatra da nije izuzeto od poreza po odbitku u skladu s 9lankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435 u pogledu dividendi koje je primilo od društva rezidenta druge države 9lanice (društvo k9i), a potonja država 9lanica smatra da je mati9no društvo u toj državi 9lanici djelomi9no oporezivo u pogledu tih dividendi, protivi li se u tom slu9aju 9lanku 43. UEZ9a, u vezi s 9lankom 48. UEZ9a (i/ili 9lankom 56. UEZ9a), zakonodavstvo prema kojem porezni obveznik koji je obvezan obustaviti porez po odbitku (društvo k9i) u potonjoj državi 9lanici u slu9aju zakašnjenja s pla9anjem poreza po odbitku pla9a zatezne kamate i to po stopi višoj od one koju ta ista država 9lanica primjenjuje u pogledu zateznih kamata na dug po osnovi poreza na dobit društva koje je rezident navedene države 9lanice?

8.

Ako je odgovor na drugo pitanje pod (a) potvrđan i ako odgovor na treće pitanje glasi da nije na nacionalnim sudovima da definiraju pojam 'ovlašteni korisnik' te ako, konkretno, iz toga slijedi da društvo rezident države članice (matično društvo), na temelju Direktive 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je primilo od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), je li potonja država članica tada, na temelju Direktive 90/435 ili članka 10. UEZ-a, obvezna navesti koga u tom slučaju smatra ovlaštenim korisnikom?

9.

Ako se za društvo koje je rezident države članice (matično društvo) konkretno smatra da, u skladu s Direktivom 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi primljenih od društva rezidenta druge države članice (društvo kći), protivi li se u tom slučaju članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a (i/ili člankom 56. UEZ-a) – u cijelosti ili zasebno – zakonodavstvo na temelju kojeg:

–

potonja država članica od društva kćeri zahtijeva da u pogledu tih dividendi obustavi porez po odbitku i da snosi odgovornost ako to ne učini iako takva obveza obustave poreza po odbitku ne postoji ako je matično društvo rezident te iste države članice?

–

potonja država članica obračunava zatezne kamate na dugovani porez po odbitku?

Od Suda se traži da odgovore na šesto i sedmo pitanje uvrsti u svoj odgovor na deveto pitanje.

10.

U okolnostima u kojima:

–

društvo koje je rezident države članice (matično društvo) ispunjava uvjet iz Direktive 90/435 da u vlasništvu (u 2005. i 2006.) ima najmanje 20 % kapitala u društvu koje je rezident druge države članice (društvo kći),

–

se za matično društvo konkretno smatra da, na temelju članka 1. stavka 2. Direktive 90/435, nema pravo na izuzeće od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je primilo od društva kćeri,

–

se (neposredni ili posredni) dioničar(i), rezident(i) trećih zemalja, smatra(ju) ovlaštenim korisnikom (korisnicima) predmetnih dividendi,

–

predmetni (posredni ili neposredni) dioničar(i) također ispunjavaju taj uvjet u vezi s postotkom udjela u kapitalu,

protivi li se članku 56. UFEU-a zakonodavstvo na temelju kojeg država članica rezidentnosti društva koji oporezuje predmetne dividende kada ta ista država članica smatra da su rezidentna društva koja ispunjavaju uvjet u vezi s postotkom udjela u kapitalu iz Direktive 90/435, odnosno koja su u poreznim godinama 2005. i 2006. u vlasništvu imala najmanje 20 % kapitala društva koje je isplatilo dividende (15 % u 2007. i 2008. te 10 % nakon toga), imaju pravo na izuzeće od poreza na takve dividende?"

Postupak pred Sudom

65

Zbog povezanosti dvaju glavnih predmeta, koja se oba odnose na tumačenje Direktive 90/435 i temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorima, valja ih spojiti u svrhu donošenja presude.

66

Danska je vlada dopisom od 2. ožujka 2017. zatražila da Sud zasjeda u velikom vijeću, u skladu s člankom 16. trećim stavkom Statuta Suda Europske unije. Osim toga, s obzirom na sličnosti između tih predmeta i predmeta C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, u kojima je danas donesena presuda N Luxembourg 1 i dr. (C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 i EU:C:2019:134), danska je vlada također predložila da Sud u tim predmetima, na temelju članka 77. svojeg Poslovnika, provede zajedničku raspravu. Sud je prihvatio zahtjeve danske vlade.

O prethodnim pitanjima

67

Pitanja koja je uputio nacionalni sud tiču se tri tematike. Prva tematika odnosi se na postojanje pravne osnove koja državi članici omogućuje da društvu koje je raspodijelilo dobit društvu druge države članice nije je ono društvo koji odbije priznati pravo na izuzeće od poreza predviđeno člankom 5. Direktive 90/435 zbog počinjenja zlouporabe prava. Pod uvjetom da takva pravna osnova postoji, druga tematika odnosi se na konstitutivne elemente eventualne zlouporabe prava i s tim povezane načine dokazivanja. Konačno, treća tematika, koja se tiče pitanja postavljenih u slučaju da za državu članicu postoji mogućnost da takvom društvu odbije priznati pogodnosti predviđene Direktivom 90/435, odnosi se na tumačenje odredaba UFEU-a o slobodi poslovnog nastana i slobodnom kretanju kapitala, kako bi sud koji je uputio zahtjeve mogao provjeriti povređuju li se danskim zakonodavstvom te slobode.

Prva, druga i treća pitanja te četvrta pitanja, točke (a) do (c), u glavnim predmetima

68

Prvim, drugim i trećim pitanjima te četvrtim pitanjima, točnako (a) do (c), u glavnim predmetima sud koji je uputio zahtjeve u biti pita, kao prvo, pretpostavlja li sprežavanje utaje ili zlouporaba, dopušteno člankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435, postojanje nacionalne ili ugovorne odredbe o sprežavanju zlouporaba u smislu navedenog članka. Kao drugo, on se pita može li ugovor sastavljen prema OECD-ovu modelu poreznog ugovora koji sadržava pojam „ovlašteni korisnik”initi ugovornu odredbu protiv zlouporabe, u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 90/435. Kao treće, pita se je li pojam „ovlašteni korisnik” pojam prava Unije i mora li ga se shvaćati u istom smislu kao i pojam „ovlašteni korisnik” iz članka 1. stavka 1. Direktive 2003/49 te je li moguće prilikom tumačenja te odredbe u obzir uzeti članak 10. OECD-ova modela poreznog ugovora iz 1977. On se osobito pita može li se odredba koja sadržava pojam „ovlašteni korisnik” smatrati pravnom osnovom za sprežavanje zlouporabe prava.

69

Prije svega, valja ispitati prva pitanja u glavnim predmetima kojima sud koji je uputio zahtjeve pita je li država članica za sprežavanje zlouporabe prava u okviru primjene Direktive 90/435 morala donijeti posebnu nacionalnu odredbu za prenošenje te direktive ili se može pozvati na nacionalna ili ugovorna načela odnosno odredbe za sprežavanje zlouporabe.

70

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

71

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

72

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

73

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

Osim toga, na?elo zabrane zlouporabe prava primjenjuje se u razli?itim podru?jima kao što su slobodno kretanje robe (presuda od 10. sije?nja 1985., Association des Centres distributeurs Leclerc i Thouars Distribution, 229/83, EU:C:1985:1, t. 27.), slobodno pružanje usluga (presuda od 3. velja?e 1993., Veronica Omroep Organisatie, C?148/91, EU:C:1993:45, t. 13.), ugovori o javnoj nabavi usluga (presuda od 11. prosinca 2014., Azienda sanitaria locale n. 5 Spezzino i dr., C?113/13, EU:C:2014:2440, t. 62.), sloboda poslovnog nastana (presuda od 9. ožujka 1999., Centros, C?212/97, EU:C:1999:126, t. 24.), pravo društava (presuda od 23. ožujka 2000., Diamantis, C?373/97, EU:C:2000:150, t. 33.), socijalna sigurnost (presuda od 2. svibnja 1996., Paletta, C?206/94, EU:C:1996:182, t. 24.; od 6. velja?e 2018., Altun i dr., C?359/16, EU:C:2018:63, t. 48. i od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, t. 99.), promet (presude od 6. travnja 2006., Agip Petroli, C?456/04, EU:C:2006:241, t. 19. do 25.), socijalna politika (presuda od 28. srpnja 2016., Kratzer, C?423/15, EU:C:2016:604, t. 37. do 41.), mjere ograni?avanja (presuda od 21. prosinca 2011., Afrasiabi i dr., C?72/11, EU:C:2011:874, t. 62.) ili pak porez na dodanu vrijednost (PDV) (presuda od 21. velja?e 2006., Halifax i dr., C?255/02, EU:C:2006:121, t. 74.).

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

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

Iako je ?lankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435 propisano da ta direktiva ne spre?ava primjenu nacionalnih ili ugovornih odredaba potrebnih za spre?avanje utaja ili zlouporaba, ta se odredba ne može tuma?iti na na?in da je njome isklju?ena primjena op?eg na?ela prava Unije zabrane zlouporaba, navedenog u to?kama 70. do 72. ove presude. Naime, transakcije za koje SKAT tvrdi da predstavljaju zlouporabu prava ulaze u podru?je primjene prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, t. 42.) i mogu se pokazati nespojivima s ciljem kojem ta direktiva teži.

U tom pogledu, kao što to proizlazi iz prve i treće uvodne izjave Direktive 90/435, njezina je svrha olakšati povezivanje društava na razini Unije utvrđivanjem poreznih pravila koja su sa stajališta tržišnog natjecanja neutralna, kako bi se poduzetnicima omogućilo da se prilagode zahtjevima zajedničkog tržišta, povećaju svoju produktivnost i poboljšaju natjecateljsku snagu na međunarodnoj razini.

79

Međutim, dopuštanje stvaranja financijskih konstrukcija koje za cilj imaju isključivo korištenje poreznih pogodnosti koje proizlaze iz primjene Direktive 90/435 ne bi bilo u skladu s takvim ciljevima te bi, s druge strane, narušavanjem uvjeta tržišnog natjecanja ugrozilo pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Kao što je to u bitnome navela nezavisna odvjetnica u točki 51. svojeg mišljenja danog u predmetu C-116/16, isto vrijedi čak i kada predmetne transakcije nemaju isključivo takav cilj jer je Sud presudio da se naelo zabrane zlouporaba u području poreza primjenjuje kada je traženje porezne pogodnosti osnovni cilj predmetnih transakcija (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 45. i od 22. studenoga 2017., Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 53.).

80

Osim toga, pravo poreznih obveznika da ostvaruju koristi od tržišnog natjecanja do kojeg dolazi između država članica zbog nepostojanja usklađenosti u području poreza na dobit ne može se suprotstaviti primjeni općeg načela zabrane zlouporaba. U tom pogledu, valja podsjetiti da je cilj Direktive 90/435 usklađivanje u području izravnih poreza utvrđivanjem poreznih pravila koja su sa stajališta tržišnog natjecanja neutralna te da se njome državama članicama nije namjeravala oduzeti mogućnost da poduzimaju odgovarajuće mjere za sprežavanje utaje ili zlouporabe.

81

Iako okolnost da porezni obveznik za sebe traži najpogodniji porezni sustav ne može, kao takva, biti dovoljna za stvaranje opće pretpostavke o postojanju utaje ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 50.; od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 84. i od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 60.), ipak se takav porezni obveznik ne može koristiti pravom ili pogodnosti koja proizlazi iz prava Unije kad je predmetna transakcija s ekonomskog stajališta potpuno umjetna i ima za cilj izbjegavanje primjene zakonodavstva dotične države članice (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 51.; od 7. studenoga 2013., K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 61. i od 25. listopada 2017., Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, t. 61. do 63.).

82

Iz tih elemenata proizlazi da je na nacionalnim tijelima i sudovima da uskrate ostvarivanje prava predviđenih Direktivom 90/435 kada se na njih poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

83

Stoga, s obzirom na op?e na?elo prava Unije o zabrani zlouporaba i nužnost poštovanja tog na?ela u okviru provedbe prava Unije, nepostojanje nacionalnih ili ugovornih odredbi za spre?avanje zlouporaba ne utje?e na obvezu nacionalnih tijela da uskrate ostvarivanje prava predvi?enih Direktivom 90/435 na koja se poziva u svrhu utaje ili zlouporabe.

84

Tužitelji u glavnim postupcima pozivaju se na presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), u kojoj je bila rije? o korištenju izuze?a predvi?enog Direktivom Vije?a 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedni?kom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, unose imovinskih cjelina i zamjene dionica društava razli?itih država ?lanica (SL L 225, str. 1.), u potporu tvrdnji da zbog ?lanka 1. stavka 2. Direktive 90/435 doti?na država ?lanica može uskratiti pogodnosti predvi?ene tom direktivom samo kada nacionalno zakonodavstvo u tom pogledu pruža razli?itu i posebnu pravnu osnovu.

85

Me?utim, ta se argumentacija ne može prihvatiti.

86

To?no je da je Sud u to?ki 42. presude od 5. srpnja 2007., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408) podsjetio da se na?elo pravne sigurnosti protivi tomu da direktive mogu same po sebi stvarati obveze za pojedince i da se, slijedom toga, države ?lanice na njih kao takve mogu pozivati protiv pojedinaca.

87

Sud je tako?er podsjetio da takvo utvr?enje ne dovodi u pitanje obvezu svih tijela države ?lanice da, kada primjenjuju nacionalno pravo, to pravo u najve?oj mogu?oj mjeri tuma?e u skladu s tekstom i svrhom direktiva kako bi se postigao cilj utvr?en tim direktivama, te se tako ta tijela mogu pozvati na uskla?eno tuma?enje nacionalnog prava protiv pojedinaca (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

88

Upravo je na temelju tih razmatranja Sud pozvao sud koji je uputio zahtjeve da ispita postoji li u danskom pravu odredba ili op?e na?elo prema kojem je zlouporaba prava zabranjena odnosno postoje li druge odredbe o utaji ili izbjegavanju poreza koje je mogu?e protuma?iti u skladu s odredbom Direktive 90/434 na temelju koje država ?lanica u biti može uskratiti pravo na odbitak predvi?eno tom direktivom u slu?aju transakcije ?iji je cilj, u biti, takva utaja ili izbjegavanje poreza te da potom po potrebi provjeri jesu li u glavnom predmetu ispunjeni uvjeti za primjenu tih unutarnjih odredaba (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, t. 46. i 47.).

89

Me?utim, ?ak i ako bi se u glavnim predmetima pokazalo da nacionalno pravo ne sadržava pravila koja se mogu protuma?iti u skladu s ?lankom 1. stavkom 2. Direktive 90/435, iz toga se ne može zaklju?iti, neovisno o tome što je Sud presudio u presudi od 5. srpnja 2007., Kofoed (C?321/05, EU:C:2007:408), da su nacionalna tijela i sudovi, u slu?aju postojanja utaje ili zlouporabe, sprije?eni uskratiti pogodnost koja proizlazi iz prava na izuze?e predvi?enog ?lankom 5. te direktive (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti

i dr., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, t. 54.).

90

Naime, uskra?ivanje tog prava poreznom obvezniku u takvim okolnostima nije obuhva?eno slu?ajem iz to?ke 86. ove presude, s obzirom na to da to uskra?ivanje odražava op?e na?elo prava Unije prema kojemu se nitko ne može pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, t. 55. i 56. i navedenu sudsku praksu).

91

Stoga, budu?i da se, kao što je to istaknuto u to?ki 70. ove presude, prava predvi?ena pravnim poretkom Unije ne mogu temeljiti na djelima utaje ili zlouporabe, predmetnom pojedincu se uskra?ivanjem pogodnosti na temelju direktive, u ovom slu?aju Direktive 90/435, ne name?e obveza na temelju te direktive, nego je ono samo posljedica utvr?enja da su objektivni uvjeti za dobivanje zatražene pogodnosti, predvi?eni navedenom direktivom u pogledu tog prava, samo formalno ispunjeni (vidjeti analogijom presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr., C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, t. 57. i navedenu sudsku praksu).

92

Stoga, države ?lanice u takvim okolnostima moraju uskratiti pogodnost koja proizlazi iz Direktive 90/435 u skladu s op?im na?elom zabrane zlouporaba prema kojemu pravo Unije ne može pokrivati zlouporabe gospodarskih subjekata (vidjeti u tom smislu presudu od 11. srpnja 2018., Komisija/Belgija, C?356/15, EU:C:2018:555, t. 99. i navedenu sudsku praksu).

93

Imaju?i u vidu utvr?enje iz to?ke 72. ove presude, nije potrebno odgovoriti na druga pitanja koja je postavio sud koji su uputio zahtjev koja se u biti odnose na to može li odredba bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i koja se poziva na pojam „ovlašteni korisnik” ?initi pravnu osnovu za spre?avanje utaje i zlouporabe u okviru Direktive 90/435.

94

U tim okolnostima, tako?er nije potrebno odgovoriti ni na tre?a pitanja i ?etvrta pitanja, to?ke (a) do (c), koja se odnose na tuma?enje tog pojma „ovlašteni korisnik” jer su postavljena samo u slu?aju potvrdnog odgovora na druga pitanja.

95

S obzirom na sve te elemente, na prva pitanja valja odgovoriti da op?e na?elo prava Unije prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe treba tuma?iti na na?in da nacionalna tijela i sudovi, u slu?aju postupanja u svrhu utaje ili zlouporabe, poreznom obvezniku moraju uskratiti pravo na izuze?e od oporezivanja po odbitku dobiti koje je društvo k?i isplatilo svojem mati?nom društvu, predvi?eno ?lankom 5. navedene direktive, ?ak i u slu?aju nepostojanja nacionalnih ili ugovornih odredaba kojima se takvo uskra?ivanje predvi?a.

?etvrta pitanja, to?ke (d) i (e), peta i osma pitanja u glavnim predmetima

petim pitanjima, točaka (d) i (e), i petim pitanjima u glavnim predmetima sud koji je uputio zahtjeve u biti pita koji su konstitutivni elementi zlouporabe prava i kako se ti elementi mogu utvrditi. On se u tom pogledu osobito pita može li se smatrati da je društvo stvarno primilo dividende svojeg društva kada ono ima ugovornu ili zakonsku obvezu te dividende prenijeti na treća ili kada iz okolnosti proizlazi da to društvo, iako nije vezano takvom obvezom, nema „puno” pravo „uporabe i korištenja” dividendi u smislu komentara OECD-ova modela ugovora iz 1977. donesenih 2014. On se osobito pita može li postojati zlouporaba prava u slučaju kad je krajnji ovlašten korisnik dividendi, koje su prenesene preko društava provodnika, društvo sa sjedištem u trećoj državi s kojom je dotična država članica sklopila porezni ugovor. Osmim pitanjima sud koji je uputio zahtjeve u biti pita je li država članica koja društvo druge države članice odbija priznati kao ovlaštenog korisnika dividendi dužna navesti društvo koje, ovisno o okolnostima slučaja, smatra ovlaštenim korisnikom.

Konstitutivni elementi zlouporabe prava i pripadajućih dokazi

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

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

Sud nije ovlašten ocjenjivati činjenice u glavnom postupku. Međutim, Sud, kad odlučuje o prethodnom pitanju, po potrebi može nacionalnim sudovima pružiti indicije kako bi im dao smjernice za ocjenu slučajeva u kojima moraju donijeti presudu. Iako postojanje određenog broja indicija u glavnim predmetima može omogućiti donošenje zaključka o postojanju zlouporabe prava, ipak je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri jesu li te indicije objektivne i dosljedne i jesu li tuženici u glavnim postupcima imali mogućnost podnijeti dokaz o protivnom.

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

korisnik do?e do izbjegavanja pla?anja poreza na dividende.

101

Tako je indicija o postojanju konstrukcije ?ija je svrha neopravdano ostvarivanje prava na izuze?e predvi?enog ?lankom 5. Direktive 90/435 ?injenica da je društvo koje je primilo navedene dividende te dividende u vrlo kratkom roku od njihova primitka u cijelosti ili gotovo u cijelosti prenijelo subjektima koji ne ispunjavaju uvjete za primjenu Direktive 90/435, bilo zato što ti subjekti nisu osnovani u nekoj od država ?lanica, bilo zato što nisu osnovani u jednom od oblika navedenih u prilogu toj direktivi, bilo zato što ne podliježu oporezivanju bez izuzimanja porezima iz ?lanka 2. to?ke (c) navedene direktive ili pak zato što nemaju obilježje „matičnog društva” i ne ispunjavaju uvjete predvi?ene ?lankom 3. iste direktive.

102

Uvjete za primjenu Direktive 90/435 upravo ne ispunjavaju subjekti koji su porezno rezidentni izvan Unije, poput, ?ini se, društava o kojima je rije? u predmetu C?117/16 ili investicijskih društava o kojima je rije? u predmetu C?116/16. Da je u tim predmetima dansko društvo dužnik dividende isplatilo izravno subjektima koji su, prema mišljenju Ministarstva za poreze, njihovi ovlašteni korisnici, Kraljevina Danska je mogla ubrati porez po odbitku.

103

Isto tako, umjetna priroda konstrukcije može se potkrijepiti okolnoš?u da je grupa dotičnih društava strukturirana tako da društvo koje prima dividende koje je isplatilo društvo dužnik mora sâm o te dividende prenijeti tre?em društvu koje ne ispunjava uvjete za primjenu Direktive 90/435, slijedom ?ega ostvaruje samo neznatnu oporezivu dobit kada djeluje u svojstvu društva provodnika kako bi omogu?ilo nov?ani tok od društva dužnika prema subjektu koji je ovlašteni korisnik ispla?enih iznosa.

104

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

105

Indicije koje govore u prilog postojanju umjetne konstrukcije su i razli?iti ugovori koji postoje između društava uklju?enih u predmetne financijske transakcije, na temelju kojih je došlo do nov?anih tokova unutar grupe, na?ini financiranja transakcija, procjena vlasni?kog kapitala društava posrednika i nepostojanje ovlasti društava provodnika da ekonomski raspolažu primljenim dividendama. U tom pogledu takve indicije mogu predstavljati ne samo ugovorna ili zakonska obveza matičnog društva koje prima dividende da ih prenese tre?emu nego i ?injenica da to društvo, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjeve, iako nije vezano takvom ugovornom ili zakonskom obveznom, nema „puno” pravo upotrebe i korištenja tih dividendi.

106

Usto, takve indicije može oja?ati istodobnost odnosno vremenska blizina između, s jedne strane,

stupanja na snagu važnih novih poreznih zakonodavstava, poput danskog zakonodavstva o kojemu je riječ u glavnim predmetima ili zakonodavstva Sjedinjenih Američkih Država spomenutog u točki 51. ove presude i, s druge strane, provođenja složenih financijskih transakcija i odobravanja zajmova unutar iste grupe.

107

Sud koji je uputio zahtjeve također se pita, u biti, može li biti riječ o zlouporabi prava kad je krajnji ovlašteni korisnik dividendi koje su prenijela društva provodnici društvo sa sjedištem u trećoj državi s kojom je država članica izvora sklopila porezni ugovor, na temelju kojeg dividende ne bi bile oporezive porezom po odbitku da su bile izravno isplaćene društvu sa sjedištem u toj trećoj državi.

108

U tom pogledu, prilikom ispitivanja strukture grupe nije relevantno to što su određeni ovlašteni korisnici dividendi koje je isplatilo društvo provodnik porezno rezidentni u trećoj državi koja je s državom članicom izvora sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Naime, valja utvrditi da postojanje takvog ugovora samo po sebi nije dovoljno da bi se isključila zlouporaba prava. Stoga se ugovorom takve prirode ne može dovesti u pitanje postojanje zlouporabe prava koja je pravilno utvrđena na temelju svih činjenica koje upućuju na to da su gospodarski subjekti izvršili u potpunosti formalne ili umjetne transakcije koje nemaju nikakvog ekonomskog i poslovnog opravdanja, s osnovnim ciljem neopravdanog ostvarivanja prava na izuzeće od poreza po odbitku predviđenog člankom 5. Direktive 90/435.

109

Valja dodati da, iako oporezivanje mora odgovarati ekonomskoj stvarnosti, postojanje ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja samo po sebi ne može pokazati je li isplata stvarno izvršena korisnicima koji su rezidenti treće države s kojom je taj ugovor sklopljen. Ako se društvo dužnik dividendi želi koristiti pogodnostima takvog ugovora, ono ima mogućnost te dividende izravno isplatiti subjektima koji su porezno rezidentni u državi koja je s državom izvora sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

110

S obzirom na to, ne može se isključiti ni mogućnost, u situaciji u kojoj bi dividende bile izuzete da su izravno isplaćene društvu sa sjedištem u trećoj državi, da cilj strukture grupe nije povezan sa zlouporabom prava. U takvom se slučaju grupi ne može prigovoriti to što je umjesto izravnog plaćanja dividendi navedenom društvu odabrala takvu strukturu.

111

Usto, kad je ovlašteni korisnik isplate dividendi porezno rezidentan u trećoj državi, odbijanje izuzeća predviđenog člankom 5. Direktive 90/435 nipošto nije uvjetovano utvrđenjem postojanja utaje ili zlouporabe prava.

112

Naime, cilj te direktive, kao što to osobito proizlazi iz njezine treće uvodne izjave, jest uvođenjem zajedničkog sustava oporezivanja otkloniti svaku nepovoljnost suradnje između društava različitih država članica u odnosu na suradnju između društava iste države članice te olakšati povezivanje društava na razini Unije (presuda od 8. ožujka 2017., *Wereldhave Belgium i dr.*, C-448/15, EU:C:2017:180, t. 25 i navedena sudska praksa). Kao što je to istaknuto u točki 78. ove presude,

navedenom se direktivom tako na poreznom planu nastoji osigurati neutralnost raspodjele dobiti koju izvršava društvo k?i sa sjedištem u jednoj državi ?lanici mati?nom društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici s obzirom na to da iz ?lanka 1. proizlazi da se ta direktiva primjenjuje samo na raspodjele dobiti koje društva jedne države ?lanice primaju od društava k?eri sa sjedištem u drugim državama ?lanicama (vidjeti u tom smislu rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C?439/07 i C?499/07, EU:C:2009:339, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

113

Mehanizmi Direktive 90/435, osobito njezin ?lanak 5., stoga su osmišljeni za situacije u kojima bi bez njihove primjene provedba poreznih ovlasti država ?lanica mogla dovesti do toga da dobit koju društvo k?i raspodjeljuje svojem mati?nom društvu podliježe dvostrukom oporezivanju (presuda od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C?448/15, EU:C:2017:180, t. 39.). Takvi mehanizmi se me?utim ne primjenjuju u slu?ajevima kada je ovlaštenu korisnik dividendi društvo koje je porezno rezidentno izvan Unije s obzirom na to da bi, u takvom slu?aju, izuze?e od poreza po odbitku na navedene dividende u državi ?lanici iz koje su ispla?ene moglo dovesti do toga da te dividende zapravo ne budu oporezovane u Uniji.

114

S obzirom na sve te elemente, na ?etvrta pitanja, to?ke (d) i (e), valja odgovoriti da je za dokazivanje zlouporabe potrebno dokazati, s jedne strane, ukupnost objektivnih okolnosti iz kojih proizlazi da, unato? formalnom poštovanju uvjeta predvi?enih propisima Unije, nije ostvaren cilj predvi?en tim propisima i, s druge strane, subjektivni element koji se ogleda u namjeri da se ostvari pogodnost koja proizlazi iz propisa Unije umjetnim stvaranjem uvjeta potrebnih za njezino ostvarenje. Ukupnost odre?enog broja indicija može upu?ivati na postojanje zlouporabe prava, pod uvjetom da su te indicije objektivne i podudarne. Takve indicije mogu, me?u ostalim, biti postojanje društava provodnika koja nemaju ekonomsko opravdanje kao i isklju?ivo formalna priroda strukture grupe društava, financijske konstrukcije i zajmova.

Teret dokazivanja zlouporabe prava

115

Valja utvrditi da Direktiva 90/435 ne sadržava odredbe o teretu dokazivanja postojanja zlouporabe prava.

116

Me?utim, kao što tvrde danska i njema?ka vlada, u na?elu je na društvima koja zahtijevaju pravo na izuze?e od poreza po odbitku u pogledu dividendi predvi?eno ?lankom 5. Direktive 90/435 da utvrde da ispunjavaju objektivne uvjete propisane tom direktivom. Naime, ništa ne spre?ava doti?na porezna tijela da od poreznog obveznika zahtijevaju dokaze koje smatraju potrebnima za konkretno utvr?enje doti?nih poreza i davanja te da, po potrebi, odbiju zahtijevano izuze?e ako ti dokazi nisu podneseni (presuda od 28. velja?e 2013., Petersen i Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, t. 51. i navedena sudska praksa).

117

S druge strane, u slu?aju kada porezno tijelo države ?lanice izvora, zbog razloga koji se temelji na postojanju zlouporabe, namjerava društvu koje je isplatilo dividende društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici uskratiti pravo na izuze?e predvi?eno ?lankom 5. Direktive 90/435, na njemu je da

utvrdi postojanje konstitutivnih elemenata takve zlouporabe, uzimajući u obzir sve relevantne elemente, a osobito činjenicu da društvo kojem su dividende isplaćene nije njihov ovlašteni korisnik.

118

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

119

Osim toga, čak i ako su potencijalni ovlašteni korisnici poznati, nije nužno utvrđeno koji među njima jesu ili će biti stvarni ovlašteni korisnici. Tako, u ovom slučaju u predmetu C-117/16 sud koji je uputio zahtjeve navodi da, dok je matično društvo društva Y Chypre društvo Y Bermuda, sa sjedištem na Bermudama, matično društvo potonjeg je društvo Y USA, sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama. Međutim, u slučaju kada bi sud koji je uputio zahtjeve smatrao da društvo Y Chypre nije ovlašteni korisnik dividendi, porezna tijela i sudovi države članice izvora dividendi najvjerojatnije ne bi mogli utvrditi koje od tih dvaju matičnih društava jest ili će biti ovlašteni korisnik tih dividendi. Osobito, do dodjeljivanja navedenih dividendi moglo je doći nakon utvrđenja poreznog tijela u pogledu društava provodnika.

120

Slijedom toga, na osma pitanja u glavnim predmetima valja odgovoriti da, kako bi se društvu odbilo priznati svojstvo ovlaštenog korisnika dividendi odnosno kako bi se utvrdilo postojanje zlouporabe prava, nacionalno tijelo nije dužno identificirati subjekt odnosno subjekte koje smatra ovlaštenim korisnicima tih dividendi.

Šesta, sedma, deveta i deseta pitanja u glavnim predmetima

121

Svojim šestim, sedmim, devetim i desetim pitanjima u glavnim predmetima sud koji je uputio zahtjeve u biti želi znati, u slučaju da sustav, predviđen člankom 5. stavkom 1. Direktive 90/435, izuzeća od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je rezidentno društvo jedne države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv, moraju li se članci 49. i 54. UFEU-a ili članak 63. UFEU-a tumačiti na način da im se protive različiti aspekti propisa prve države članice, poput onih iz glavnog postupka, u vezi s oporezivanjem tih dividendi.

122

U tom pogledu, najprije valja istaknuti da se ta pitanja temelje na pretpostavci prema kojoj neprimjenjivost tog sustava izuzeva proizlazi iz utvrđenja postojanja utaje ili zlouporabe u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 90/435. Međutim, u takvom se slučaju društvo rezidentno u državi članici ne može, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 70. ove presude, pozivati na slobodu zajamčene UFEU-om kako bi dovelo u pitanje nacionalne propise kojima se uređuje oporezivanje dividendi isplaćenih društvu koje je rezident druge države članice.

123

Slijedom toga, na šesta, sedma, deveta i deseta pitanja u glavnim predmetima valja odgovoriti da, u situaciji u kojoj sustav predviđen Direktivom 90/435 izuzeva od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je rezidentno društvo države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv jer je utvrđeno postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 1. stavka 2. te direktive, ne može se pozivati na primjenu sloboda zajamčenih UFEU-om kako bi se u pitanje doveli propisi prve države članice kojima se uređuje oporezivanje tih dividendi.

Troškovi

124

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

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1.

Predmeti C-116/16 i C-117/16 spajaju se u svrhu donošenja presude.

2.

Opće načelo prava Unije prema kojem se pojedinci ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe treba tumačiti na način da nacionalna tijela i sudovi, u slučaju postupanja u svrhu utaje ili zlouporabe, poreznom obvezniku moraju uskratiti pravo na izuzeće od oporezivanja po odbitku dobiti koje je društvo koji isplatilo svojem matičnom društvu, predviđeno člankom 5. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva koji različitih država članica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003., čak i u slučaju nepostojanja nacionalnih ili ugovornih odredaba kojima se takvo uskraćivanje predviđa.

3.

Za dokazivanje zlouporabe potrebno je dokazati, s jedne strane, ukupnost objektivnih okolnosti iz kojih proizlazi da, unatoč formalnom poštovanju uvjeta predviđenih propisima Unije, nije ostvaren cilj predviđen tim propisima i, s druge strane, subjektivni element koji se ogleda u namjeri da se ostvari pogodnost koja proizlazi iz propisa Unije umjetnim stvaranjem uvjeta potrebnih za njezino ostvarenje. Ukupnost određenog broja indicija može upućivati na postojanje zlouporabe prava, pod uvjetom da su te indicije objektivne i podudarne. Takve indicije mogu, među ostalim, biti

postojanje društava provodnika koja nemaju ekonomsko opravdanje kao i isključivo formalna priroda strukture grupe društava, financijske konstrukcije i zajmova.

4.

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

5.

U situaciji u kojoj sustav predviđen Direktivom 90/435, kako je izmijenjena Direktivom 2003/123, izuzeva od poreza po odbitku u pogledu dividendi koje je rezidentno društvo države članice isplatilo rezidentnom društvu druge države članice nije primjenjiv jer je utvrđeno postojanje utaje ili zlouporabe u smislu članka 1. stavka 2. te direktive ne može se pozivati na primjenu sloboda zajamčenih UFEU-om kako bi se u pitanje doveli propisi prve države članice kojima se uređuje oporezivanje tih dividendi.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: danski