



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. února 2019*

Obsah

Právní rámec	4
Vzorová daňová smlouva OECD	4
Směrnice 2003/49	5
Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění	8
Dánské právo	8
Zdanění úroků	8
Srážková daň	9
Právo použitelné na případy podvodu a zneužití	9
Spory v původních řízeních a předběžné otázky	9
1) Věc C-115/16, N Luxembourg 1	10
2) Věc C-118/16, X Denmark	13
3) Věc C-119/16, T Danmark I	17
4) Věc C-299/16, Z Denmark	20
Řízení před Soudním dvorem	24
K předběžným otázkám	24
K prvním otázkám písm. a) až c), ke druhým otázkám písm. a) a b) a ke třetím otázkám ve věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16	24
K pojmu „skutečný vlastník úroků“	25

* Jednací jazyk: dánština.

K nezbytnosti zvláštního ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, kterým se provádí článek 5 směrnice 2003/49	26
K prvním otázkám písm. d) až f) ve věcech C-115/16, C-118/16 a C-119/16, k první otázce písm. d) a e) ve věci C-299/16, ke čtvrtým otázkám ve věcech C-115/16 a C-118/16, k páté otázce ve věci C-115/16, k šesté otázce ve věci C-118/16 a ke čtvrtým otázkám ve věcech C-119/16 a C-299/16	30
Ke znakům zakládajícím zneužití práva a souvisejícím důkazům	31
K důkaznímu břemenu při zneužití práva	33
K páté otázce písm. a) až c) ve věci C-118/16	34
K šesté a sedmé otázce ve věci C-115/16, k sedmé a osmé otázce ve věci C-118/16, k páté a šesté otázce ve věci C-119/16 a k páté až sedmé otázce ve věci C-299/16	35
K nákladům řízení	39

„Řízení o předběžné otázce – Sbližování právních předpisů – Společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států – Směrnice 2003/49/ES – Skutečný vlastník úroků a licenčních poplatků – Článek 5 – Zneužití práva – Společnost usazená v jednom členském státě, která vyplácí úroky přidružené společnosti usazené v jiném členském státě, jež jsou zcela či téměř zcela následně převedeny mimo území Evropské unie – Dceřiná společnost podléhající povinnosti srazit daň z úroků u zdroje“

Ve spojených věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16,

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 (C-115/16, C-118/16 a C-119/16), došlými Soudnímu dvoru dne 25. února 2016, a rozhodnutím Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) ze dne 24. května 2016 (C-299/16), došlým Soudnímu dvoru dne 26. května 2016, v řízeních

N Luxembourg 1 (C-115/16),

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

C Danmark I (C-119/16),

Z Denmark ApS (C-299/16)

proti

Skatteministeriet,

SODNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, T. von Danwitz, C. Toader a F. Biltgen, předsedové senátů, 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. Şereş, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

- za N Luxembourg 1 a C Danmark I A. M. Ottosenem a S. Andersen, advokater,
- za X Denmark A/S a Z 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 zmocněnkyněmi,
- za rakouskou vládu G. Eberhardem, jako zmocněncem,
- 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. Grønfeltd, 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 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) a článků 49, 54 a 63 SFEU.
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I a Z Denmark ApS na straně jedné a Skatteministeriet (ministerstvo financí, Dánsko) na straně druhé ohledně povinnosti uložené těmto společnostem, podle níž musí odvést srážkovou daň z titulu vyplacení úroků společností-nerezidentům, o nichž má správce daně za to, že nejsou skutečnými vlastníky těchto úroků, a tudíž se na ně nevztahuje osvobození od veškerých daní, jež je stanoveno ve směrnici 2003/49.

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 či 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 vzorové daňové 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 11 odst. 1 a 2 vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977 se stanoví:

„1. Úroky mající zdroj v jednom smluvním státu vyplacené rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaňovány v posledně uvedeném státě.

2. Tyto úroky však mohou být zdaněny také ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak pokud je osoba, které jsou úroky vypláceny, jejich skutečným vlastníkem, nesmí takto stanovená daň překročit 10 % hrubé částky úroků. Příslušné orgány smluvních států stanoví na základě vzájemné dohody způsob uplatňování tohoto limitu.“
- 6 Při změně komentáře z roku 2003 do něj byla doplněna poznámka o „konduitních společnostech“, tj. společnostech, které jsou sice formálně vlastníky příjmu, avšak ve skutečnosti mají pouze velmi omezená oprávnění, čímž se stávají pouhými fiduciáři či správci jednajícími na účet zúčastněným stran, a tudíž v jejich případě nelze mít za to, že jsou skutečnými vlastníky tohoto příjmu. V bodě 8 komentáře k článku 11, 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 daňovým povinnostem a daňovým únikům“. Bod 8.1 téže verze komentáře uvádí, že „[s] cílem a účelem této smlouvy by bylo v rozporu, aby stát zdroje poskytl daňovou úlevu nebo osvobození od daně 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 posledně uvedené verze komentáře se uvádí, že „je řada způsobů, jak řešit otázku conduitních společností a obecně rizik spekulativního výběru daňových smluv, tzv. ‚treaty shopping‘, mimo jiné zakotvením zvláštních ustanovení daňových smluv proti zneužívání, obecných pravidel proti zneužívání, pravidel stanovujících přednost věcné stránky před stránkou formální a pravidel o ‚ekonomické podstatě‘“.

Směrnice 2003/49

8 Body 1 až 6 odůvodnění směrnice 2003/49 znějí následovně:

- „(1) Na jednotném trhu, který má znaky trhu domácího, by transakce mezi společnostmi z různých členských států neměly podléhat daňovým podmínkám méně příznivým, než jsou podmínky, které se vztahují na stejné transakce prováděné mezi společnostmi ze stejného členského státu.
- (2) Tento požadavek není v současnosti splněn u plateb úroků a licenčních poplatků. Vnitrostátní daňové právní předpisy, případně ve spojení s dvoustrannými či vícestrannými dohodami, nemusejí být vždy zárukou zamezení dvojího zdanění, jejich použití je často spojeno s řadou zatěžujících administrativních formalit a způsobuje společnostem, kterých se záležitost týká, problémy s peněžními toky.
- (3) Je nutné zajistit, aby platby úroků a licenčních poplatků byly zdaněny jednou v jednom členském státě.
- (4) Zrušení veškerého zdanění úroků a licenčních poplatků v členském státě, v němž mají zdroj, bez ohledu na to, zda jsou daně vybírány srážkou u zdroje nebo na základě daňového výměru, je nejvhodnějším prostředkem k odstranění výše popsaných formalit a problémů a k zajištění stejného daňového zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací. Zejména je nutné zrušit takovéto daně ve vztahu k platbám úroků a licenčních poplatků prováděným mezi přidruženými společnostmi z různých členských států i mezi stálými provozovny těchto společností.
- (5) Úprava by se měla vztahovat pouze na výši úroků nebo licenčních poplatků, kterou by si plátce a skutečný vlastník sjednali v případě, že by mezi nimi neexistoval zvláštní právní vztah.
- (6) Dále je nutné, aby členské státy nebyly zbaveny možnosti přijímat opatření vhodná k boji proti daňovým únikům či zneužívání daňových režimů.“

9 Článek 1 směrnice 2003/49 mimo jiné stanoví:

„1. Úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společností členského státu.

[...]

4. Společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.

5. Stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků, pokud:

[...]

b) úroky či licenční poplatky představují příjmy, které v členském státě, v němž je stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní uvedených v čl. 3 písm. a) bodě iii), nebo v případě Belgie dani ‚impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders‘, nebo v případě Španělska dani ‚Impuesto sobre la Renta de no Residentes‘, nebo dani shodné či ve své podstatě podobné, která bude po datu vstupu této směrnice v platnost uložena vedle uvedených stávajících daní nebo místo nich.

[...]

7. Tento článek se použije pouze v případě, že společnost, jež je plátcem úroků či licenčních poplatků, nebo společnost, jejíž stálá provozovna je považována za plátce úroků či licenčních poplatků, je přidruženou společností společnosti, jež je skutečným vlastníkem těchto úroků či licenčních poplatků, nebo jejíž stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka těchto úroků či licenčních poplatků.

[...]

11. Stát zdroje může požadovat, aby splnění požadavků vymezených v tomto článku a v článku 3 bylo v okamžiku platby úroků či licenčních poplatků doloženo osvědčením. Pokud splnění požadavků tohoto článku není v okamžiku platby doloženo, může členský stát požadovat srážku daně u zdroje.

12. Stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku a v článku 3. Rozhodnutí o osvobození od daně je vydáno nejpozději do tří měsíců od předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, a je platné nejméně jeden rok od vydání.

13. Pro účely odstavců 11 a 12 musí být osvědčení předkládané pro každou smlouvu, na jejímž základě se platba úroků či licenčních poplatků uskutečňuje, platné nejméně jeden rok, avšak ne déle než tři roky ode dne vystavení a musí obsahovat následující skutečnosti:

[...]

b) údaj o tom, že společnost příjemce je skutečným vlastníkem podle odstavce 4, nebo o tom, že jsou splněny podmínky odstavce 5, pokud je příjemcem úroků či licenčních poplatků stálá provozovna; [...]"

10 Pojmy, jež jsou použity v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 v jednotlivých jazykových verzích, jsou následující: „vlastník“ [v bulharštině (*бенефициерът*), ve francouzštině (*bénéficiaire*), v lotyšštině (*beneficiārs*) a v rumunštině (*beneficiarul*)], „skutečný vlastník“ [ve španělštině (*beneficiario efectivo*), v češtině, estonštině (*tulusaaja*), angličtině (*beneficial owner*), italštině (*beneficiario effettivo*), litevštině (*tikrasis savininkas*), maltštině (*sid benefiċjarju*), portugalsštině (*beneficiário efectivo*) a finštině (*tosiasiallinen edunsaaja*)], „vlastník požitků“/„osoba oprávněná nakládat s požitky“ [v němčině (*der Nutzungsberechtigte*), dánštině (*retmæssige ejer*), řečtině (*ο δικαιούχος*), chorvatštině (*ovlašteni korisnik*), maďarštině (*haszonhúzó*), polštině (*właściciel*), slovenštině (*vlastník požitkov*), slovinštině (*upravičeni lastnik*) a švédštině (*den som har rätt till*)], nebo „konečný oprávněný“ [v nizozemštině (*de uiteindelijk gerechtigde*)].

11 Článek 2 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚úroky‘ rozumějí příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům.

[...]"

12 Článek 3 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice:

- a) se výrazem ‚společnost členského státu‘ rozumí každá společnost, která
 - i) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice; a
 - ii) je podle daňového práva některého členského státu považována za společnost s daňovým sídlem v tomto státě a ve smyslu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů uzavřené se třetí zemí není považována za společnost s daňovým sídlem mimo Společenství; a
 - iii) podléhá jedné z následujících daní, od níž není osvobozena, nebo dani shodné či ve své podstatě podobné, která bude po datu vstupu této směrnice v platnost uložena vedle uvedených stávajících daní nebo místo nich:

[...]

– selskabsskat v Dánsku,

[...]

– impôt sur le revenu des collectivités v Lucembursku,

[...]

- b) [...] společnost [je] ‚přidruženou společností‘ jiné společnosti, pokud:
 - i) první společnost drží na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo
 - ii) druhá společnost drží na základním kapitálu první společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo
 - iii) třetí společnost drží na základním kapitálu první společnosti i na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %.

Podíly se musejí týkat pouze společností usazených na území Společenství.

[...]“

- 13 Mezi společnostmi, na které se vztahuje čl. 3 písm. a) směrnice 2003/49, jejichž seznam je uveden v příloze posledně uvedené směrnice, jsou zmíněny formy společností podle lucemburského práva nazvané „société anonyme“, „société en commandite par actions“ a „société à responsabilité limitée“.
- 14 V článku 4 směrnice 2003/49, nadepsaném „Platby nepovažované za úroky či licenční poplatky“, se v odstavci 1 stanoví:

„Stát zdroje není povinen zajistit výhody plynoucí z této směrnice v následujících případech:

- a) u plateb, jež se podle právních předpisů státu zdroje považují za rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;
- b) u plateb vyplývajících z pohledávek, s nimiž je spojeno právo účasti na zisku dlužníka;

[...]“

- 15 Článek 5 této směrnice, nadepsaný „Daňové úniky a zneužívání daňových režimů“, zní takto:

„1. Touto směrnicí není dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů.

2. Členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odeprít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití.“

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

- 16 Článek 11 odst. 1 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 „daňová smlouva mezi Lucemburskem a Dánskem“), rozděluje daňovou pravomoc mezi tyto dva členské státy v oblasti úroků a zní takto:

„Úroky mající zdroj v jednom smluvním státu vyplacené rezidentovi druhého smluvního státu mohou být zdaňovány pouze v tomto druhém státě, pokud je tento rezident jejich skutečným vlastníkem.“

- 17 Znění čl. 11 odst. 1 smlouvy mezi skandinávskými zeměmi o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku, podepsané v Helsinkách dne 23. září 1996, ve znění relevantním pro věci v původních řízeních (dále jen „daňová smlouva mezi skandinávskými zeměmi“), je totožné.
- 18 Z těchto daňových smluv vyplývá, že stát zdroje, tj. ve věcech v původních řízeních Dánské království, může zdanit úroky vyplácené rezidentovi jiného členského státu, není-li uvedený rezident jejich skutečným vlastníkem. V žádné z těchto daňových smluv však není vymezen pojem „skutečný vlastník“.

Dánské právo

Zdanění úroků

- 19 V ustanovení § 2 odst. 1 písm. d) selskabsskattelov (zákon o korporační dani) se stanoví:

„Podle tohoto zákona [...] podléhají dani společnosti, sdružení atd. ve smyslu § 1 odst. 1, které jsou zahraničními rezidenty, pokud

[...]

- d) přijímají úroky vyplácené ze zdrojů nacházejících se v Dánsku z titulu pohledávek, které má [společnost založená podle dánského práva] nebo [stálá provozovna zahraniční společnosti] vůči zahraničním právníkům osobám, které jsou uvedeny v § 3 B zákona o daňové správě]] (kontrolovaná pohledávka) [...]. Daňová povinnost se nevztahuje na úroky, pokud se na ně vztahuje osvobození od daně nebo snížení daně podle směrnice [2003/49] nebo podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Faerskými ostrovy, Grónskem nebo se státem, jehož rezidentem je mimo jiné společnost, které jsou úroky vypláceny. Toto ustanovení se však použije pouze tehdy, pokud jsou společnost vyplácející úroky a společnost, které jsou tyto úroky vypláceny, přidruženými společnostmi ve smyslu této směrnice, a to nepřetržitě po dobu alespoň jednoho roku, v rámci kterého musí dojít k platbě. [...]

Srážková daň

- 20 V případě, že podle § 2 odst. 1 písm. d) zákona o korporační dani vznikla omezená daňová povinnost u příjmů z úroků pocházejících z Dánska, má podle § 65 D kildeskattelov (zákon o srážkové dani) dánský plátce úroku povinnost srazit daň u zdroje. Plátce úroků odpovídá vůči státu za zaplacení částek sražených u zdroje.
- 21 Jak vyplývá mimo jiné z předkládacího rozhodnutí ve věci C-115/16, v letech 2006 až 2008 byla sazba daně z úroků obdržených společnostmi, která byla rezidentem jiného členského státu než Dánského království, vyšší než sazba daně, kterou platila dánská společnost. Ministerstvo financí nicméně v rámci původního řízení připustilo, že tato rozdílná sazba byla v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se svobody usazování. Připustilo, že je nutno snížit tuto pohledávku srážkové daně za tyto roky.
- 22 Daňová povinnost ke srážkové dani vzniká v okamžiku platby úroků, zatímco vznik daňové povinnosti dánské společnosti z očekávaného příjmu je upraven pružnějšími předpisy. Navíc v případě prodlení se zaplacením srážkové daně je sazba úroků z prodlení vyšší než v případě prodlení se zaplacením korporační daně ze strany dánské společnosti.
- 23 Podle § 65 C odst. 1 zákona o srážkové dani je plátce licenčních 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

- 24 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 nepřihlídnout k umělým daňovým konstrukcím, aby daňová povinnost zohledňovala skutečný stav, jak požaduje zásada přednosti obsahu před formou (*substance-over-form*).
- 25 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že v každé z věcí v původních řízeních je mezi jejich účastníky nesporné, že zásada skutečného stavu není dostatečným odůvodněním k odmítnutí konstrukcí dotčených v uvedených věcech.
- 26 Jak vyplývá z těchto předkládacích rozhodnutí, v judikatuře byla rovněž rozvinuta zásada tzv. „oprávněného příjemce příjmů“ (*rette indkomstmodtager*). Tato zásada vychází ze základních ustanovení o zdaňování příjmů v § 4 statsskatteloven (zákon o státních daních), podle nichž daňové orgány nemusí uznat umělé rozdělení mezi podnikem nebo výdělečnou činností a přiřazením příjmů, 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 původních řízeních a předběžné otázky

- 27 Ve čtyřech věcech v původních řízeních jedna lucemburská společnost, která převzala závazky dánské společnosti (věc C-115/16), jakož i tři dánské společnosti (věci C-118/16, C-119/16 a C-299/16) zpochybňují rozhodnutí SKAT (daňový orgán, Dánsko) (dále jen „SKAT“), kterými jim bylo odepřeno osvobození od korporační daně, jež je stanoveno ve směrnici 2003/49, z úroků vyplacených entitám usazeným v jiném členském státě z toho důvodu, že tyto entity nebyly skutečnými vlastníky těchto úroků, nýbrž pouhými kondujícími společnostmi.

- 28 Entita, jež je příjemcem úroků, musí k tomu, aby mohla požívat daňových výhod stanovených ve směrnici 2003/49, splňovat podmínky uvedené v této směrnici. Nicméně, jak uvedla ve svém vyjádření dánská vláda, může nastat taková situace, že skupiny společností, jež tyto podmínky nesplňují, vytvoří mezi společnostmi, která úroky vyplácí, a entitou, která s nimi může ve skutečnosti nakládat, jednu či více umělých společností, jež splňují formální podmínky podle uvedené směrnice. Právě tyto daňové konstrukce jsou předmětem otázek, jež položily předkládající soudy a jež se týkají zneužití práva a pojmu „skutečný vlastník“.
- 29 Skutkový stav, jak jej uvádějí předkládající soudy 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-115/16, N Luxembourg 1

- 30 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pět kapitálových fondů, z nichž žádný není společností-rezidentem členského státu ani země, s níž Dánsko uzavřelo daňovou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, vytvořilo během roku 2005 skupinu složenou z několika společností s cílem odkoupit T Danmark, významného dánského poskytovatele služeb.
- 31 Dánská vláda ve svém vyjádření uvedla, že věc C-115/16 se týká též skupiny společností, jako je skupina dotčená ve věci C-116/16, jež se týká zdanění dividend a v níž byl vydán rozsudek z dnešního dne, T Danmark a Y Denmark Aps (C-116/16 a C-117/16).
- 32 Jak uvádí předkládající soud, kapitálové fondy založily společnosti v Lucembursku, mimo jiné společnost A Luxembourg Holding, jakož i společnosti v Dánsku, mezi něž náleží i společnost N Danmark 1. Nabytí společnosti T Danmark bylo financováno mimo jiné prostřednictvím úvěrů, jež poskytly kapitálové fondy společnosti N Danmark 1, a navýšením kapitálu této společnosti. V roce 2009 se společnost N Danmark 1 spojila s jinou dánskou společností, která byla v roce 2010 zrušena při přeshraniční fúzi se společností C Luxembourg. Společnost C Luxembourg následně změnila název a byla zlikvidována s postoupením dotčené pohledávky na společnost N Luxembourg 1, která vstoupila do původního řízení na místo společnosti N Danmark 1.
- 33 Jedna z dánských společností, jež byly založeny kapitálovými fondy, a sice společnost N Danmark 5, nabyla společnost T Danmark. Na jaře roku 2006 převedla společnost N Danmark 5 své akcie ve společnosti T Danmark na společnost C Luxembourg, jež se tak stala mateřskou společností společnosti T Danmark.
- 34 Dne 27. dubna 2006 tyto fondy převedly dluhové nástroje týkající se úvěrů poskytnutých kapitálovými fondy na společnost A Luxembourg Holding, jež je sama téhož dne převedla na společnost C Luxembourg, která je mateřskou společností společnosti T Danmark.
- 35 Od tohoto data je společnost C Luxembourg dlužníkem společnosti A Luxembourg Holding, přičemž výše jejího dluhu se rovná výši splatné pohledávky společnosti C Luxembourg za společností N Danmark 1. Podle předkládacího soudu byla pohledávka za společností N Danmark 1 úročena sazbou ve výši 10 %, zatímco pohledávky za společnostmi C Luxembourg a A Luxembourg Holding byly úročeny sazbou ve výši 9,96875 %. Dne 9. července 2008 byla stanovena výše úrokových výnosů z úvěrů sjednaných mezi společnostmi C Luxembourg a A Luxembourg Holding na 10 %. Naproti tomu výše úrokových výnosů z úvěrů sjednaných mezi společnostmi A Luxembourg Holding a kapitálovými fondy zůstala na 9,96875 %.

- 36 V roce 2006 vznikly společnosti C Luxembourg z titulu „ostatních externích nákladů“ náklady ve výši 8 701 eur, z čehož 7 810 eur činily mzdové náklady. Této společnosti vznikly dále z titulu „jiných provozních nákladů“ náklady ve výši 209 349 eur.
- 37 V témže roce 2006 vznikly rovněž společnosti A Luxembourg Holding z titulu „ostatních externích nákladů“ náklady ve výši 3 337 eur, z čehož 2 996 eur činily mzdové náklady. Této společnosti vznikly dále z titulu „jiných provozních nákladů“ náklady ve výši 127 031 eur.
- 38 Podle předkládacího rozhodnutí z ročních účetních závěrek společnosti C Luxembourg za roky 2007 a 2008 vyplývá, že posledně uvedená společnost zaměstnávala během těchto let v průměru dvě osoby na částečný pracovní úvazek. Roční účetní závěrky společnosti A Luxembourg Holding za totéž období prokazují, že tato společnost v uvedených letech zaměstnávala v průměru jednu osobu na částečný pracovní úvazek.
- 39 Vedle držby podílů ve společnosti N Danmark 1 vykonávala společnost C Luxembourg pouze činnost spočívající v držbě pohledávek, jež vystavila posledně uvedená společnost.
- 40 Společnosti C Luxembourg a A Luxembourg Holding sídlí obě na stejné adrese. Tuto adresu používají i společnosti, které jsou přímo spojené s jedním z kapitálových fondů.
- 41 Předkládající soud uvádí, že SKAT vydal v roce 2011 daňový výměr týkající se úroků za roky 2006 až 2008 znějící na celkovou částku 925 764 961 dánských korun (DKK) (přibližně 124 milionů eur). SKAT měl totiž za to, že společnosti C Luxembourg a A Luxembourg Holding nebyly skutečnými vlastníky úroků, ale působily pouze jako konduiční společnosti, a že úroky byly převedeny od dánské části skupiny kapitálovým fondům prostřednictvím těchto dvou lucemburských společností. SKAT na základě výše uvedeného konstatoval, že žalobkyně v původním řízení podléhala povinnosti srážkové daně z úroků, jež byly vyplaceny a připsány, a že měla povinnost zaplatit neodvedenou srážkovou daň.
- 42 Žalobkyně v původním řízení podala proti daňovému výměru žalobu k dánským soudům.
- 43 Společnost N Luxembourg 1 odmítá, že by se v případě situace v původním řízení jednalo o podvod či zneužití práva. Tvrdí, že i v případě podvodu či zneužití lze každopádně podle čl. 5 odst. 1 směrnice 2003/49 odepřít výhodu, kterou tato směrnice skýtá, pouze tehdy, obsahuje-li vnitrostátní právo příslušný právní základ. Takový právní základ přitom v dánském právu podle ní chybí.
- 44 Pro případ, že by společnost C Luxembourg nebyla považována za skutečného vlastníka úroků, žalobkyně v původním řízení tvrdí, že dánská pravidla o srážkové dani, jejím odvádění a související odpovědnosti jsou v rozporu se svobodou usazování, jež je zaručena unijním právem, a podpůrně s volným pohybem kapitálu, mimo jiné z následujících důvodů: zaprvé, k zaplacení srážkové daně dochází dříve než k zaplacení korporační daně u obdobných společností; zadruhé, úroky z prodlení jsou u srážkové daně mnohem vyšší než úroky z prodlení týkající se korporační daně; zatřetí, dlužník z úvěru má povinnost provést srážku daně, a začtvrté, dlužník nese podle zákona o srážkové dani odpovědnost za srážku daně.
- 45 Za těchto okolností se Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) a) Musí být čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládán v tom smyslu, že společnost, která je rezidentem členského státu a na kterou se vztahuje oblast působnosti článku 3 této směrnice a která za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, obdrží úroky od dceřiné společnosti nacházející se v jiném členském státě, je třeba považovat za ‚skutečného vlastníka‘ těchto úroků ve smyslu uvedené směrnice?

- b) Je třeba pojem ‚skutečný vlastník‘ podle čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládat v souladu s odpovídajícím pojmem uvedeným v článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977]?
- c) V případě kladné odpovědi na první otázku písm. b), je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 8), anebo lze při výkladu zohlednit i následné komentáře, mimo jiné doplnění učiněná v roce 2003, jež se týkají ‚konduktivních společností‘ (bod 8.1, nyní bod 10.1), a doplnění z roku 2014, jež se týkají ‚smluvních či zákonných povinností‘ (bod 10.2)?
- d) Lze-li komentář z roku 2003 zohlednit při tomto výkladu, je skutečnost, že finanční prostředky byly skutečně převedeny na osoby, které stát, jehož rezidentem je osoba, která úrok vyplácí, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ předmětného úroku, podmínkou k tomu, aby společnost nebyla považována za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu směrnice [2003/49], a je případně další podmínkou skutečnost, že ke skutečnému převodu došlo v úzké časové souvislosti se zaplacením úroků nebo ve formě zaplacení úroků?
- e) Jaký význam má v této souvislosti to, že pro účely úvěru je využit vlastní kapitál, že předmětný úrok přirůstá k jistině úvěru, že vlastník úroku následně uskuteční v rámci skupiny převod na svou mateřskou společnost, která je rezidentem v tomtéž státě, s cílem upravit příjmy pro daňové účely podle platných právních předpisů tohoto státu, že předmětný úrok je následně přeměněn na vlastní kapitál ve společnosti, která je úvěrovým dlužníkem, že osoba, které byly úroky připsány, má smluvní či zákonnou povinnost převést je na jinou osobu, a že většina osob, které stát, jehož rezidentem je osoba vyplácející úrok, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ úroku, je rezidenty jiných členských států nebo států, s nimiž Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, takže podle dánských daňových předpisů by neexistoval základ pro sražení daně u zdroje, pokud by tyto osoby byly poskytovateli úvěru a úrok by obdržely přímo?
- f) Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce úroku považovat za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu uvedené směrnice, skutečnost, že by předkládající soud mohl po posouzení skutkových okolností projednávané věci dospět k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijatý úrok na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – ‚v podstatě‘ neměl právo ‚požívat a užívat‘ úroky ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě z roku 1977]?
- 2) a) Je podmínkou k tomu, aby se členský stát mohl dovolávat čl. 5 odst. 1 směrnice [2003/49] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů zamezujících daňovým únikům a zneužití daňových režimů nebo čl. 5 odst. 2 této směrnice, že dotyčný členský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis provádějící článek 5 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení či zásady týkající se daňových úniků a zneužití daňových režimů, které lze vykládat v souladu s článkem 5?
- b) Bude-li na druhou otázku písm. a) odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 2 písm. d) [zákonu o korporační dani], který stanoví, že se omezená daňová povinnost týkající se příjmů z úroků nevztahuje na ‚úroky, které jsou osvobozeny od daně [...] podle směrnice [2003/49] o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států‘, považovat za takový zvláštní vnitrostátní předpis ve smyslu článku 5 uvedené směrnice?
- 3) 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 je úrok zdanován v závislosti na tom, zda je příjemce úroků považován za skutečného vlastníka úroku, smluvním ustanovením zamezujícím zneužití daňových režimů ve smyslu článku 5 směrnice?
- 4) Je skutečnost, že v členském státě, jehož rezidentem je osoba, která úroky vyplácí, existuje daňový odpočet úroků, zatímco členský stát, jehož rezidentem je osoba, která úroky přijímá, úroky nezdaňuje, zneužíváním daňového režimu ve smyslu směrnice [2003/49]?

- 5) Musí členský stát, který odmítá uznat, že společnost z jiného členského státu je skutečným vlastníkem úroků, a tvrdí, že tato společnost je tzv. umělou konduitiní společností, určit na základě směrnice [2003/49] či článku 10 ES, koho v takovém případě členský stát považuje za skutečného vlastníka?
- 6) Pokud se má konkrétně za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud posledně uvedený členský stát má za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES právní úpravě, podle níž posledně uvedený členský stát vyžaduje, aby společnost, která má povinnost srazit daň u zdroje (dceřiná společnost), zaplatila v případě prodlení s platbou srážkové daně úroky z prodlení ve vyšší úrokové sazbě, než je sazba úroku z prodlení, kterou tento členský stát stanoví pro dluh na korporační dani (která mimo jiné zahrnuje příjmy z úroků) společností, která je rezidentem téhož členského státu?
- 7) Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není konkrétně podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud má posledně uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 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 plátce úroků srazil u zdroje daň z těchto úroků, a stanoví, že tato osoba má povinnost odvést orgánům státu daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, je-li vlastník úroků rezidentem téhož členského státu?
 - by mateřská společnost v druhém členském státě nepodléhala povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, nýbrž by jí vznikala povinnost uhradit korporační daň k mnohem pozdějšímu datu, než je datum splatnosti srážkové daně?

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na sedmou otázku zohlednil odpověď na šestou otázku.“

2) Věc C-118/16, X Denmark

- 46 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně v původním řízení je součástí skupiny X, která je skupinou podniků s celosvětovou působností. V roce 2005 byla tato skupina převzata kapitálovými fondy, přičemž žalobkyně v původním řízení byla založena téhož roku.
- 47 Tyto fondy jsou přímými akcionáři zastřešující společnosti skupiny, tj. společnosti X SCA, SICAR, se sídlem v Lucembursku, která působí ve formě komanditní společnosti na akcie (SCA) a má postavení společnosti investující do rizikového kapitálu [société d'investissement en capital à risque (SICAR)].
- 48 Dánský daňový orgán měl za to, že společnost X SCA, SICAR je z hlediska dánského práva transparentní společností, tj. že nebyla samostatným daňovým poplatníkem ve smyslu dánského práva.
- 49 Podle předkládacího rozhodnutí bylo portfolio společnosti X SCA, SICAR tvořeno 100% podílem na kapitálu společnosti X Sweden Holding AB, se sídlem ve Švédsku, a úvěrem poskytnutým téže společnosti. Vedle této držby podílu a tohoto úvěru nevykonávala společnost X SCA, SICAR žádnou další činnost.

- 50 Jediná činnost společnosti X Sweden Holding spočívá v tom, že je holdingovou společností společnosti X Sweden, se sídlem ve Švédsku, která je mateřskou společností společnosti X Denmark, která je žalobkyní v původním řízení. Dne 27. prosince 2006 si společnost X Sweden Holding vzala od své vlastní mateřské společnosti X SCA, SICAR úvěr zmíněný v předchozím bodě ve výši 498 500 000 eur. Společnost X Sweden Holding ve svém výpočtu zdanitelného příjmu provedla odpočet úroků vyplacených společnosti X SCA, SICAR.
- 51 Společnost X Sweden je vlastněna společností X Sweden Holding, která drží 97,5 % jejího podílu, a vedením skupiny X, které drží 2,5 % jejího podílu. V období dotčeném ve věci v původním řízení měla společnost X Sweden tutéž správní radu jako společnost X Sweden Holding a kromě podílu ve společnosti X Denmark nevlastnila žádné jiné podíly.
- 52 Předkládající soud uvádí, že na počátku roku 2007 převzala společnost X Sweden činnost jiné společnosti, v projednávané věci X AB, se sídlem ve Švédsku, která spočívala v registraci produktů u správních orgánů a výkonu různé administrativní činnosti v souvislosti s klinickými hodnoceními. V uvedeném období společnost X Sweden zaměstnávala přibližně deset zaměstnanců a pronajala si část kancelářských prostor v sídle společnosti X AB, v nichž dále pracovali zaměstnanci, jichž se týkalo převzetí.
- 53 Podle předkládacího rozhodnutí z výročních zpráv za roky 2007 až 2009 vyplývá, že společnost X Sweden měla dvě příjmové položky, a sice položku „Úroky a podobné příjmy“ a „Ostatní příjmy“. Kromě příjmů z úroků, které společnost X Sweden obdržela od společnosti X Denmark z titulu plnění smlouvy o poskytnutí úvěru ve výši 501 milionů eur uzavřené dne 27. prosince 2006, jak je uvedeno v bodě 50 tohoto rozsudku, neobdržela prvně uvedená společnost žádné jiné příjmy z úroků. V roce 2007 činily příjmy z úroků 98,1 % a ostatní příjmy 1,9 %, v roce 2008 97,8 % a ostatní příjmy 2,2 % a v roce 2009 98 % a ostatní příjmy 2 % z celkových příjmů společnosti X Sweden. Úroky připsané na základě úvěru, který byl poskytnut společnosti X Denmark, byly v uvedených letech zohledněny při výpočtu zdanitelného příjmu společnosti X Sweden. V těchto letech uskutečnila společnost X Sweden v souladu se zvláštními pravidly, jež se ve Švédsku použijí pro účely úpravy příjmů pro daňové účely v rámci skupiny a která jsou stanovena v kapitole 35 švédského zákona o dani z příjmů, převody ve prospěch své mateřské společnosti X Sweden Holding ve výši, která činila 60 468 000 eur v roce 2007, 75 621 000 eur v roce 2008 a 60 353 294 eur v roce 2009. Na základě tohoto převodu uvnitř skupiny vznikl společnosti X Sweden nárok na daňový odpočet, přičemž převedené částky podléhaly zdanění u společnosti X Sweden Holding.
- 54 Společnost X Denmark v rámci svého výpočtu zdanitelného příjmu provedla odpočet úroků vyplacených společnosti X Sweden na základě plnění úvěrové smlouvy znějící na částku 501 milionů eur uzavřené s posledně uvedenou společností dne 27. prosince 2006. Vzhledem k tomu, že společnost X Denmark měla za to, že společnost X Sweden je skutečným vlastníkem těchto úroků, nesrazila prvně uvedená společnost žádnou srážkovou daň z těchto úroků.
- 55 SKAT měl v rozhodnutí ze dne 13. prosince 2010 za to, že společnosti X Sweden, X Sweden Holding a X SCA, SICAR nejsou skutečnými vlastníky úroků ve smyslu směrnice 2003/49 a daňové smlouvy uzavřené mezi Lucemburskem a Dánskem a daňové smlouvy uzavřené mezi skandinávskými zeměmi, a že skutečnými vlastníky úroků jsou vlastníci společnosti X SCA, SICAR. Podle ministerstva financí je společnost X SCA, SICAR, založena ve formě společnosti, jež není uvedena na seznamu společností, na které se vztahuje oblast působnosti směrnice 2003/49 a na který odkazuje čl. 3 písm. a) bodě i) uvedené směrnice, a dále nespĺňuje podmínku stanovenou v čl. 3 písm. a) bodě iii) uvedené směrnice, podle níž daná společnost není osvobozena od příslušné daně. Podle SKAT je tato společnost totiž osvobozena od daně z příjmů v podobě úroků, zisku a dividend. Podle SKAT nemůže být společnost X SCA, SICAR skutečným vlastníkem úroků, neboť je z pohledu dánského práva transparentní. V tomto kontextu mělo ministerstvo financí za to, že společnost X Denmark neposkytla dokumenty, které by potvrdovaly, že většina investorů kapitálových fondů, které vlastní společnost X SCA, SICAR, je

daňovými rezidenty jiných zemí Evropské unie nebo zemí, s nimiž Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. SKAT měl tudíž za to, že společnost X Denmark měla povinnost provést srážku daně z úroků vyplacených společností X Sweden.

56 Proti rozhodnutí SKAT ze dne 13. prosince 2010 podala společnost X Denmark žalobu k dánským soudům.

57 V této souvislosti se Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) a) Musí být čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládán v tom smyslu, že společnost, která je rezidentem členského státu a na kterou se vztahuje oblast působnosti článku 3 této směrnice a která za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, obdrží úroky od dceřiné společnosti nacházející se v jiném členském státě, je třeba považovat za ‚skutečného vlastníka‘ těchto úroků ve smyslu uvedené směrnice?
- b) Je třeba pojem ‚skutečný vlastník‘ podle čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládat v souladu s odpovídajícím pojmem uvedeným v článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977]?
- c) V případě kladné odpovědi na první otázku písm. b), je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 8), anebo lze při výkladu zohlednit i následné komentáře, mimo jiné doplnění učiněná v roce 2003, jež se týkají ‚konduitních společností‘ (bod 8.1, nyní bod 10.1) a doplnění z roku 2014, jež se týkají ‚smluvních či zákonných povinností‘ (bod 10.2)?
- d) Lze-li komentář z roku 2003 zohlednit při tomto výkladu, je skutečnost, že finanční prostředky byly skutečně převedeny na osoby, které stát, jehož rezidentem je osoba, která úroky vyplácí, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ předmětného úroku, podmínkou k tomu, aby společnost nebyla považována za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu směrnice [2003/49], a je případně další podmínkou skutečnost, že ke skutečnému převodu došlo v úzké časové souvislosti se zaplacením úroků nebo ve formě zaplacení úroků?
- e) Jaký význam má v této souvislosti to, že pro účely úvěru je využit vlastní kapitál, že předmětný úrok přirůstá k jistně úvěru, že vlastník úroku následně uskuteční v rámci skupiny převod na svou mateřskou společnost, která je rezidentem v tomtéž státě, s cílem upravit příjmy pro daňové účely podle platných právních předpisů tohoto státu, že předmětný úrok je následně přeměněn na vlastní kapitál ve společnosti, která je úvěrovým dlužníkem, že osoba, které byly úroky připsány, má smluvní či zákonnou povinnost převést je na jinou osobu, a že většina osob, které stát, jehož rezidentem je osoba vyplácející úrok, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ úroku, je rezidenty jiných členských států nebo států, s nimiž Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, takže podle dánských daňových předpisů by neexistoval základ pro sražení daně u zdroje, pokud by tyto osoby byly poskytovateli úvěru a úrok by obdržely přímo?
- f) Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce úroků považovat za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu uvedené směrnice, skutečnost, že by předkládající soud mohl po posouzení skutkových okolností projednávané věci dospět k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijatý úrok na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – ‚v podstatě‘ neměl právo ‚požívat a užívat‘ úroky ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě z roku 1977]?
- 2) a) Je podmínkou k tomu, aby se členský stát mohl dovolávat čl. 5 odst. 1 směrnice [2003/49] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů zamezujících daňovým únikům a zneužití daňových režimů nebo čl. 5 odst. 2 této směrnice, že dotyčný členský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis provádějící článek 5 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení či zásady týkající se daňových úniků a zneužití daňových režimů, které lze vykládat v souladu s uvedeným článkem 5?

- b) Bude-li na druhou otázku písm. a) odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 2 písm. d) dánského zákona o korporální dani, který stanoví, že se omezená daňová povinnost týkající se příjmů z úroků nevztahuje na „úroky, které jsou osvobozeny od daně [...] podle směrnice [2003/49] o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států“, považovat za takový zvláštní vnitrostátní předpis, na který je odkazováno v článku 5 uvedené směrnice?
- 3) 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 úroky zdaňovány v závislosti na tom, zda je příjemce úroků považován za skutečného vlastníka úroků, smluvním ustanovením zamezujícím zneužití daňových režimů ve smyslu článku 5 směrnice?
- 4) Je skutečnost, že v členském státě, jehož rezidentem je osoba, která úroky vyplácí, existuje daňový odpočet úroků, zatímco členský stát, jehož rezidentem je osoba, která úroky přijímá, úroky nezdaňuje, zneužíváním daňového režimu ve smyslu směrnice [2003/49]?
- 5) a) Vztahuje se oblast působnosti směrnice [2003/49] na společnost, která je rezidentem Lucemburska a je založená a registrovaná podle lucemburského práva obchodních společností ve formě ‚société en commandite par actions‘ (SCA), která je též označována jako ‚société d’investissement en capital à risque‘ (SICAR) podle zákona ze dne 15. června 2004 o společnostech investujících do rizikového kapitálu?
- b) V případě kladné odpovědi na pátou otázku písm. a), může být lucemburská ‚SCA/SICAR‘ ‚skutečným vlastníkem‘ úroků ve smyslu směrnice [2003/49], i když členský stát, ve kterém je rezidentem společnost vyplácející úroky, považuje dotyčnou společnost za daňově transparentní subjekt podle svého vnitrostátního práva?
- c) Lze v případě záporné odpovědi na první otázku písm. a), tedy pokud nelze společnost, která je příjemcem úroků, považovat za jejich ‚skutečného vlastníka‘, považovat SCA/SICAR v takové situaci a za takových okolností, jako nastaly v projednávané věci, za ‚skutečného vlastníka‘ předmětných úroků ve smyslu směrnice?
- 6) Musí členský stát, který odmítá uznat, že společnost z jiného členského státu je skutečným vlastníkem úroků, a tvrdí, že tato společnost je tzv. umělou konduitní společností, určit na základě směrnice [2003/49] či článku 10 ES, koho v takovém případě členský stát považuje za skutečného vlastníka?
- 7) Pokud se má konkrétně za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud posledně uvedený členský stát má za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES právní úpravě, podle níž posledně 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 korporální dani (která mimo jiné zahrnuje příjmy z úroků) společností, která je rezidentem téhož členského státu?
- 8) Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není konkrétně podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud

má posledně uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 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 plátce úroků srazil u zdroje daň z těchto úroků, a stanoví, že tato osoba má povinnost odvést orgánům státu daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, je-li vlastník úroků rezidentem téhož členského státu?
- by mateřská společnost v druhém členském státě nepodléhala povinnosti zaplatit zálohu korporální daně v prvních dvou zdaňovacích letech, nýbrž by jí vznikala povinnost uhradit korporální daň k mnohem pozdějšímu datu, než je datum splatnosti srážkové daně?

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na osmou otázku zohlednil odpověď na sedmou otázku.“

3) Věc C-119/16, T Danmark I

58 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, společnost C USA, se sídlem ve Spojených státech, vlastní společnost C Cayman Islands, se sídlem na Kajmanských ostrovech, která byla až do konce roku 2004 vlastníkem společnosti C Danmark II, se sídlem v Dánsku, která je hlavní mateřskou společností skupiny společností. Na konci téhož roku byla skupina restrukturalizována a v této souvislosti byly mezi společnostmi C Cayman Islands a C Danmark II včleněny dvě švédské společnosti, a sice C Sverige I a C Sverige II, a jedna dánská společnost, a sice C Danmark I. Společnost C Danmark I se od 1. ledna 2005 stala hlavní mateřskou společností dánské části americké skupiny, jejíž hlavní mateřskou společností je společnost C USA.

59 Společnost C Danmark I popsala důvody restrukturalizace evropské části skupiny ve zprávě nazvané „2004 European Restructuring Process (Proces restrukturalizace v Evropě v roce 2004)“, v níž se mimo jiné uvádí:

„Během roku 2004 [...] skupina přehodnotila svoji organizační strukturu a rozhodla se zavést do svojí evropské struktury další holdingové společnosti a pákový efekt. Další holdingové společnosti umožňují společnosti volnější přístup ke kapitálu v Evropě a účinnější převody kapitálu v rámci některých společností skupiny. Finanční výkazy nových holdingových společností kromě toho odrážejí spravedlivé tržní ocenění evropské skupiny, které může společnosti v budoucnu napomoci při získávání financování od třetích subjektů. Konečně je třeba uvést možná to vůbec nejdůležitější, zavedení pákového efektu do struktury umožňuje minimalizovat podnikatelské riziko díky snížení objemu vlastního kapitálu vázaného v obchodních transakcích.

Vzhledem k výhodnému režimu holdingových společností, který v současné době existuje ve Švédsku [...], se skupina rozhodla založit nové evropské holdingové společnosti ve Švédsku s cílem tohoto režimu využít.“

60 Ministerstvo financí mělo za to, že ke vložení dvou švédských společností zastřešujících dánskou část skupiny došlo z daňových důvodů. Dne 30. října 2009 přijal SKAT rozhodnutí, podle kterého nelze společnosti C Sverige II a C Sverige I považovat za skutečné vlastníky úroků přijatých od společnosti C Danmark I ve smyslu směrnice 2003/49 a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi skandinávskými zeměmi.

- 61 Usnesením ze dne 25. května 2011 Landsskatteret (vnitrostátní odvolací daňový orgán, Dánsko) rozhodnutí SKAT potvrdil s odůvodněním, že švédské společnosti jsou pouhými konduitními společnostmi. V uvedeném usnesení se uvádí zejména toto:

„Až do restrukturalizace provedené na přelomu let 2004 a 2005 byla zastřešující společnost dánské části [...] skupiny, [společnost C Danmark II], přímo vlastněna [společností C Cayman Islands].

Při restrukturalizaci byly mezi společnostmi [C Cayman Islands] a [C Danmark II] vloženy tři nově zřízené společnosti, takže [společnost C Cayman Islands] poté vlastnila švédskou holdingovou společnost, která sama vlastnila další švédskou holdingovou společnost, která byla vlastníkem [společnosti C Danmark I], jež se stala hlavní mateřskou společností v dánské části skupiny. Skupina získala svoji strukturu mimo jiné prostřednictvím několika prodejů společností v rámci skupiny, při kterých byly sjednány dva úvěry ve výši 75 milionů eur a 825 milionů eur, jež poskytla společnost [C Cayman Islands] společnosti [C Sverige I], a dva úvěry ve výši 75 milionů eur a 825 milionů eur, jež poskytla společnost [C Sverige II] společnosti [C Danmark I].

Dluhový nástroj znějící na 75 milionů eur, který byl sjednán mezi společnostmi [C Cayman Islands] a společností [C Sverige I], měl zcela totožné podmínky jako podmínky dluhového nástroje znějícího na 75 milionů eur, jenž byl sjednán mezi společnostmi [C Sverige II] a [C Danmark I]. Totéž platí i u dluhových nástrojů v hodnotě 825 milionů eur [...]. Na základě provedené restrukturalizace a z ní plynoucí dluhové situace odrážející transakce uskutečněné mezi členy skupiny využila [společnost C Sverige II] švédské předpisy o převodech v rámci skupiny a převedla úroky přijaté od [společnosti C Danmark I] na [společnost C Sverige I], přičemž [společnost C Sverige I] převedla finanční prostředky dále na [společnost C Cayman Islands] jakožto úrokové náklady.

Vzhledem k tomu, že podle tehdy platné švédské daňové právní úpravy nešlo o zdanitelný čistý příjem, který by měl být zdaněn ve Švédsku, povinnost zaplacení úroků, kterou měla společnost [C Danmark I], byla prostřednictvím švédských společností převedena v plném rozsahu na [společnost C Cayman Islands].

Vzhledem k tomu, že žádná ze společností, jež byly zřízeny v rámci restrukturalizace, nevykonávala kromě činnosti držby kapitálových podílů žádnou jinou činnost, byly jejich očekávanými příjmy pouze příjmy z držby kapitálových podílů. Při stanovení dluhové situace související s restrukturalizací bylo tudíž třeba nezbytně vycházet z toho, že pokud úvěrované společnosti budou schopny splnit závazky související s úvěrem, obdrží peněžní prostředky jiných společností skupiny. To bylo od počátku základním předpokladem.

Má se tudíž za to, že společnost [C Sverige II] je konduitní společností, která má tak malá oprávnění ve vztahu k obdrženým částkám, že ji nelze podle [daňové smlouvy uzavřené mezi skandinávskými zeměmi] ani podle směrnice 2003/49 považovat za skutečného vlastníka úroků, jež obdržela od společností [C Danmark I]. V tomto ohledu není relevantní, že se převody mezi švédskými společnostmi uskutečnily ve formě převodů uvnitř skupiny, a nikoli formou zaplacení úroků.“

- 62 Žalobkyně v původním řízení, společnost C Danmark I, tvrdí, že společnosti C Sverige II a C Sverige I byly založeny ve Švédsku v souvislosti s restrukturalizací skupiny v Evropě, k níž došlo z obecných a obchodních důvodů. Podle žalobkyně v původním řízení je společnost C Sverige II skutečným vlastníkem úroků, které jí uvedená žalobkyně vyplatila, ve smyslu směrnice 2003/49.

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

- „1) a) Musí být čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládán v tom smyslu, že společnost, která je rezidentem členského státu a vztahuje se na ni oblast působnosti článku 3 této směrnice a která za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, obdrží úroky od dceřiné společnosti nacházející se v jiném členském státě, je třeba považovat za ‚skutečného vlastníka‘ těchto úroků ve smyslu téže směrnice?
- b) Je třeba pojem ‚skutečný vlastník‘ podle čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládat v souladu s odpovídajícím pojmem uvedeným v článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977]?
- c) V případě kladné odpovědi na první otázku písm. b), je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 8), anebo lze při výkladu zohlednit i následné komentáře, mimo jiné doplnění učiněná v roce 2003, jež se týkají ‚konduktivních společností‘ (bod 8.1, nyní bod 10.1), a doplnění z roku 2014, jež se týkají ‚smluvních či zákonných povinností‘ (bod 10.2)?
- d) Lze-li komentář z roku 2003 zohlednit při tomto výkladu, je skutečnost, že finanční prostředky byly skutečně převedeny na osoby, které stát, jehož rezidentem je osoba, která úroky vyplácí, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ předmětného úroku, podmínkou k tomu, aby společnost nebyla považována za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu směrnice [2003/49], a je případně další podmínkou skutečnost, že ke skutečnému převodu došlo v úzké časové souvislosti se zaplacením úroků nebo ve formě zaplacení úroků?
- e) Jaký význam má v této souvislosti to, že pro účely úvěru je využit vlastní kapitál, že předmětný úrok přirůstá k jistině, že vlastník úroku následně uskuteční v rámci skupiny převod na svou mateřskou společnost, která je rezidentem téhož členského státu, s cílem upravit příjmy pro daňové účely podle platných právních předpisů tohoto státu, že předmětný úrok je následně přeměněn na vlastní kapitál ve společnosti, která je úvěrovým dlužníkem, že osoba, které byly úroky připsány, má smluvní či zákonnou povinnost převést je na jinou osobu, a že většina osob, které stát, jehož rezidentem je osoba vyplácející úrok, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ úroku, je rezidenty jiných členských států nebo států, s nimiž Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, takže podle dánských daňových právních předpisů by neexistoval základ pro sražení daně u zdroje, pokud by tyto osoby byly poskytovateli úvěru a úrok by obdržely přímo?
- f) Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce úroků považovat za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu uvedené směrnice, skutečnost, že by předkládající soud mohl po posouzení skutkových okolností projednávané věci dospět k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijatý úrok na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – ‚v podstatě‘ neměl právo ‚požívat a užívat‘ úroky ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě z roku 1977]?
- 2) a) Je podmínkou k tomu, aby se členský stát mohl dovolávat čl. 5 odst. 1 směrnice [2003/49] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů zamezujících daňovým únikům a zneužití daňových režimů nebo čl. 5 odst. 2 této směrnice, že dotýčný členský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis provádějící článek 5 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení či zásady týkající se daňových úniků a zneužití daňových režimů, které lze vykládat v souladu s uvedeným článkem 5?
- b) Bude-li na druhou otázku písm. a) odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 2 písm. d) dánského zákona o korporální dani, který stanoví, že se omezená daňová povinnost týkající se příjmů z úroků nevztahuje na ‚úroky, které jsou osvobozeny od daně [...] podle směrnice [2003/49] o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států‘, považovat za takový zvláštní vnitrostátní předpis, na který je odkazováno v článku 5 uvedené směrnice?
- ”

- 3) 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 úroky zdaňovány v závislosti na tom, zda je příjemce úroků považován za skutečného vlastníka úroků, smluvním ustanovením zamezujícím zneužití daňových režimů ve smyslu článku 5 směrnice?
- 4) Musí členský stát, který odmítá uznat, že společnost z jiného členského státu je skutečným vlastníkem úroků, a tvrdí, že tato společnost je tzv. umělou konduktivní společností, určit na základě směrnice [2003/49] či článku 10 ES, koho v takovém případě členský stát považuje za skutečného vlastníka?
- 5) Pokud se má konkrétně za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud má posledně uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES právní úpravě, podle níž posledně 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 korporační dani (která mimo jiné zahrnuje příjmy z úroků) společností, která je rezidentem téhož členského státu?
- 6) Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není konkrétně podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud má posledně uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 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 plátce úroků srazil u zdroje daň z těchto úroků, a stanoví, že tato osoba má povinnost odvést orgánům státu daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, je-li vlastník úroků rezidentem téhož členského státu?
 - by mateřská společnost v druhém členském státě nepodléhala povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, nýbrž by jí vznikala povinnost uhradit korporační daň k mnohem pozdějšímu datu, než je datum splatnosti srážkové daně?

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na šestou otázku zohlednil odpověď na pátou otázku.“

4) Věc C-299/16, Z Denmark

- 64 Podle předkládacího rozhodnutí je společnost Z Denmark dánskou průmyslovou společností.
- 65 V srpnu 2005 nabyl kapitálový fond A Fund přibližně 66 % akcií typu A této společnosti (které představují přibližně 64 % hlasovacích práv) od jejich předchozích vlastníků, tj. od investičního kapitálového fondu B a dánské finanční instituce C, zatímco subjekt D si ponechal zbývající část akcií typu A. Mimoto někteří členové vedení společnosti Z Denmark byli držiteli akcií typu B.
- 66 A Fund je tvořen pěti fondy, z nichž čtyři byly založeny ve formě komanditní společnosti (*Limited Partnership*) na ostrově Jersey, tj. ve formě, která je transparentní z hlediska dánského daňového práva. Poslední z fondů, A Fund (No. 5) Limited, Jersey, má formu daňově netransparentní společnosti a jeho podíl v A Fund činí přibližně 0,5 %. Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem jsou investoři ve čtyřech prvně uvedených fondech daňovými rezidenty řady zemí, ať již v rámci Unie, nebo mimo ni.

- 67 V rámci nabytí podílu, které je zmiňováno v bodě 65 tohoto rozsudku, poskytl A Fund dne 27. září 2005 společnosti Z Denmark úvěr ve výši 146 010 341 DKK (přibližně 19,6 milionu eur). Sazba splatného úroku z úvěru činila 9 % ročně.
- 68 Dne 28. dubna 2006 převedl A Fund celou pohledávku za společností Z Denmark celkem za 146 010 341 DKK (přibližně 19,6 milionu eur) na společnost Z Luxembourg, která byla založena téhož dne v Lucembursku.
- 69 Převod pohledávky byl dokončen poskytnutím úvěru od společnosti A Fund společnosti Z Luxembourg rovněž ve výši 146 010 341 DKK (přibližně 19,6 milionu eur). Sazba splatného úroku z úvěru činila 9,875 %, přičemž úroky měly být připisovány každoročně ke konci roku.
- 70 Dne 21. června 2006 převedl A Fund své akcie ve společnosti Z Denmark na společnost Z Luxembourg.
- 71 Podle účetní závěrky společnosti Z Luxembourg za rok 2007 (účetní závěrky za rok 2006 vykazovaly srovnatelné položky) nevykonávala tato společnost kromě držby akcií společnosti Z Denmark žádnou další činnost. Z těchto účetních závěrek rovněž vyplývá, že hospodářský výsledek společnosti Z Luxembourg se změnil ze ztráty ve výši 23 588 eur vykázané v roce 2006 na zisk ve výši 15 587 eur vykázaný v roce 2007. Z uvedených účetních závěrek rovněž vyplývá, že příjmy z úroků činily 1 497 208 eur za rok 2006 a 1 192 881 eur za rok 2007, zatímco úrokové náklady činily 1 473 675 eur za rok 2006 a 1 195 124 eur za rok 2007. Položka „Daně z příjmů“ (*Tax on profit*) vykazovala za rok 2006 částku ve výši 3 733 eur a za rok 2007 nulovou částku.
- 72 Dne 1. listopadu 2007 splatila společnost Z Denmark úvěr poskytnutý společností A Fund, přičemž výše kumulovaných úroků činila k témuž datu 21 241 619 DKK (přibližně 2,85 milionu eur). Téhož dne společnost Z Luxembourg zaplatila svůj dluh vůči společnosti A Fund tvořený jistinou a úroky.
- 73 V rozhodnutí ze dne 10. prosince 2010 SKAT odmítl přiznat Z Luxembourg postavení skutečného vlastníka úroků, které jí byly vyplaceny společností Z Denmark, ve smyslu směrnice 2003/49 a daňové smlouvy uzavřené mezi Lucemburskem a Dánskem.
- 74 Rozhodnutím ze dne 31. ledna 2012 vnitrostátní odvolací daňový orgán potvrdil rozhodnutí SKAT. Rozhodnutí obsahuje následující pasáže:

„[Z Luxembourg] nelze považovat za ‚skutečného vlastníka‘ [*beneficial owner*] podle [daňové smlouvy mezi Lucemburskem a Dánskem] ani podle směrnice [2003/49].

V tomto ohledu je třeba vzít v úvahu konstrukci, která byla ve skutečnosti ustavena stranami skupiny sdílejícími společný zájem a jejímž prostřednictvím převedla společnost [Z Luxembourg] úroky přijaté od společnosti Z Denmark investičnímu kapitálovému fondu, který je následně převedl svým investorům.

Převodem pohledávky investičního kapitálového fondu za společností [Z Denmark] na společnost [Z Luxembourg] a současným nabytím akcií ve společnosti [Z Denmark] společností [Z Luxembourg] prostřednictvím úvěru poskytnutého fondem znějícího na částku, která téměř odpovídá výši pohledávky za společností [Z Denmark], bylo zdanění společnosti [Z Luxembourg] z úroků, které jí vyplatila dánská společnost, nezbytně neutralizováno vyplacením úroků od společnosti [Z Luxembourg] kapitálovému fondu, takže výsledkem všech transakcí nebyl čistý zdanitelný příjem, který by posledně uvedená společnost měla zdanit. Lucemburskou společností je tudíž třeba považovat za konduktivní společnost, neboť nemá žádné skutečné oprávnění či možnost rozhodovat o nakládání s převedenými částkami.

Společnosti [Z Luxembourg] se tudíž odepírá osvobození od dánské srážkové daně, jak je stanoveno [v daňové smlouvě uzavřené mezi Lucemburskem a Dánskem] či směrnicí [2003/49].

Podle podaného vysvětlení úroky, které převedla společnost [Z Luxembourg] investičnímu kapitálovému fondu, jež je třeba považovat za transparentní, byly dále převedeny investorům tohoto fondu. Vystává tudíž otázka, zda je třeba případně upustit od daně z úroků na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, která by se vztahovala na investory. S ohledem na způsob, jakým byly předloženy argumenty v této věci, není důvodné se touto otázkou zabývat, neboť na základě předložených písemností nelze prokázat, že by docházelo ke dvojímu zdanění.“

- 75 Proti tomuto rozhodnutí vnitrostátního odvolacího daňového orgánu podala společnost Z Denmark žalobu k dánským soudům.
- 76 Společnost Z Denmark u předkládajícího soudu mimo jiné tvrdí, že pojem „skutečný vlastník“ ve smyslu směrnice 2003/49 je pojmem unijního práva, který je třeba vykládat autonomně, a nikoli ve světle vzorové daňové smlouvy OECD. Každopádně musí být vykládán pouze ve vztahu ke vzorové daňové smlouvě OECD z roku 1977 a souvisejících komentářů. Dynamický výklad by byl v rozporu se zásadou právní jistoty. Společnost Z Denmark dále popírá, že by v projednávané věci docházelo ke zneužití daňového režimu ve smyslu směrnice 2003/49.
- 77 Společnost Z Denmark konečně tvrdí, že v projednávané věci bylo uplatněno rozdílné zacházení, které je v rozporu s článkem 43 ES, a to zejména z toho důvodu, že společnost Z Luxembourg neměla možnost odečíst úroky zaplacené z úvěru sjednaného se svým akcionářem s cílem poskytnout úvěr společnosti Z Denmark. Pokud by byla společnost Z Luxembourg dánskou společností, mohla by totiž tyto výdaje odečíst a nedosáhla by zdanitelného příjmu z úroků.
- 78 Pokud jde o srážkovou daň, společnost Z Denmark poukazuje na řadu zásadních rozdílů oproti zdanění společností-rezidentů. Zaprvé povinnost zaplatit srážkovou daň vzniká dříve než povinnost zaplatit daň korporační. Zadruhé úroky z prodlení jsou u srážkové daně mnohem vyšší než úroky z prodlení u korporační daně. Zatřetí má úvěrovaný povinnost provést srážku daně u zdroje. Začtvrté má úvěrovaný povinnost odvést srážkovou daň.
- 79 Za těchto okolností se Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) a) Musí být čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládán v tom smyslu, že společnost, která je rezidentem členského státu a vztahuje se na ni oblast působnosti článku 3 uvedené směrnice a která za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, obdrží úroky od dceřiné společnosti nacházející se v jiném členském státě, je třeba považovat za ‚skutečného vlastníka‘ těchto úroků ve smyslu téže směrnice?
- b) Je třeba pojem ‚skutečný vlastník‘ podle čl. 1 odst. 1 směrnice [2003/49] ve spojení s jejím čl. 1 odst. 4 vykládat v souladu s odpovídajícím pojmem uvedeným v článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977]?
- c) V případě kladné odpovědi na první otázku písm. b), je třeba tento pojem vykládat pouze s ohledem na komentář k článku 11 [vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1977] (bod 8), anebo lze při výkladu zohlednit i následné komentáře, mimo jiné doplnění učiněná v roce 2003, jež se týkají ‚konduitních společností‘ (bod 8.1, nyní bod 10.1), a doplnění z roku 2014, jež se týkají ‚smluvních či zákonných povinností‘ (bod 10.2)?
- d) Lze-li komentář z roku 2003 zohlednit při tomto výkladu, jaký význam má v souvislosti s určením, zda má být společnost považována za ‚skutečného vlastníka‘ ve smyslu směrnice [2003/49], skutečnost, že předmětný úrok přirůstá k jistině úvěru, že osoba, které byly úroky připsány, má smluvní či zákonnou povinnost převést je na jinou osobu, a že většina osob, jimž jsou úroky připsávány či vypláceny a které stát, jehož rezidentem je osoba vyplácející úrok, považuje za ‚skutečné vlastníky‘ úroku, rezidenty jiných členských států nebo ve státech, s nimiž

Dánské království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, takže podle dánských daňových předpisů by neexistoval základ pro sražení daně u zdroje, pokud by tyto osoby byly poskytovateli úvěru a úrok by obdržely přímo?

- e) Jaký význam má pro posouzení otázky, zda je nutno příjemce úroků považovat za „skutečného vlastníka“ ve smyslu uvedené směrnice, skutečnost, že by předkládající soud mohl po posouzení skutkových okolností projednávané věci dospět k závěru, že příjemce – který nemá povinnost převést přijatý úrok na jinou osobu na základě smlouvy ani zákona – „v podstatě“ neměl právo „požívat a užívat“ úroky ve smyslu komentáře z roku 2014 ke [vzorové daňové smlouvě z roku 1977]?
- 2) a) Je podmínkou k tomu, aby se členský stát mohl dovolávat čl. 5 odst. 1 směrnice [2003/49] týkajícího se použití vnitrostátních předpisů zamezujících daňovým únikům a zneužití daňových režimů nebo čl. 5 odst. 2 této směrnice, že dotýčný členský stát přijal zvláštní vnitrostátní předpis provádějící článek 5 této směrnice nebo že vnitrostátní právní úprava obsahuje obecná ustanovení či zásady týkající se daňových úniků a zneužití daňových režimů, které lze vykládat v souladu s uvedeným článkem 5?
- b) Bude-li na druhou otázku písm. a) odpovězeno kladně, lze § 2 odst. 2 písm. d) dánského zákona o korporální dani, který stanoví, že se omezená daňová povinnost týkající se příjmů z úroků nevztahuje na „úroky, které jsou osvobozeny od daně [...] podle směrnice [2003/49] o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států“, považovat za takový zvláštní vnitrostátní předpis, na který je odkazováno v článku 5 uvedené směrnice?
- 3) Je ustanovení uvedené ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, která byla sepsána podle [vzorové daňové smlouvy OECD], kterou uzavřely dva členské státy a úroky jsou podle ní zdaňovány v závislosti na tom, zda je příjemce úroků považován za skutečného vlastníka úroků, smluvním ustanovením zamezujícím zneužití daňových režimů ve smyslu článku 5 směrnice?
- 4) Musí členský stát, který odmítá uznat, že společnost z jiného členského státu je skutečným vlastníkem úroků, a tvrdí, že tato společnost je tzv. umělou konduitní společností, určit na základě směrnice [2003/49] či článku 10 ES, koho v takovém případě členský stát považuje za skutečného vlastníka?
- 5) V případě, že osoba, která úroky vyplácí, je rezidentem jednoho členského státu a osoba, která úroky přijímá, je rezidentem druhého členského státu, a prvně uvedený členský stát nepovažuje příjemce úroků za „skutečného vlastníka“ předmětného úroku ve smyslu směrnice [2003/49], a tato osoba má tudíž v uvedeném členském státě omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES právní úpravě, podle níž prvně uvedený členský stát při zdanění příjemce úroků, který není jeho rezidentem, nezohledňuje náklady v podobě nákladů na úroky, které příjemce úroků vynaložil za takových okolností, jako nastaly v původním řízení, i když náklady na úroky jsou podle právních předpisů tohoto členského státu obvykle odpočitatelnou položkou, a příjemce úroků, který je rezidentem tohoto státu, si je proto může odečíst při stanovení výše zdanitelného příjmu?
- 6) Pokud se má konkrétně za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud posledně uvedený členský stát má za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES právní úpravě, podle níž posledně uvedený členský stát vyžaduje, aby společnost, která má povinnost srazit daň u zdroje (dceřiná společnost), zaplatila v případě prodlení s platbou srážkové daně úroky z prodlení ve vyšší úrokové sazbě, než je sazba úroku z prodlení, kterou tento členský stát stanoví pro dluh na korporální dani (která mimo jiné zahrnuje příjmy z úroků) společností, která je rezidentem téhož členského státu?

- 7) Pokud se má za to, že společnost (mateřská společnost), která je rezidentem jednoho členského státu, není konkrétně podle směrnice [2003/49] osvobozena od srážkové daně z úroků, které jsou jí vypláceny společností, která je rezidentem jiného členského státu (dceřiná společnost), a pokud má posledně uvedený členský stát za to, že mateřská společnost v něm má omezenou povinnost k dani z těchto úroků, brání článek 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 plátce úroků srazil u zdroje daň z těchto úroků, a stanoví, že tato osoba má povinnost odvést orgánům státu daň, kterou nesrazila u zdroje, avšak taková povinnost srazit daň u zdroje se neuplatní, je-li vlastník úroků rezidentem téhož členského státu?
 - by mateřská společnost v druhém členském státě nepodléhala povinnosti zaplatit zálohu korporální daně v prvních dvou zdaňovacích letech, nýbrž by jí vznikala povinnost uhradit korporální daň k mnohem pozdějšímu datu, než je datum splatnosti srážkové daně?

Soudní dvůr je žádán, aby při odpovědi na tuto otázku zohlednil odpověď na šestou otázku.“

Řízení před Soudním dvorem

- 80 Z důvodu vzájemné souvislosti všech čtyř věcí v původních řízeních, jež se všechny týkají výkladu směrnice 2003/49 a základních svobod zakotvených ve Smlouvách, je třeba tyto věci spojit pro účely rozsudku.
- 81 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 C-116/16 a C-117/16, jež jsou předmětem rozsudku z dnešního dne, T Danmark a Y Denmark Aps (C-116/16 a C-117/16), rovněž navrhl, aby Soudní dvůr podle článku 77 jednacího řádu rozhodl, že se ve všech těchto věcech bude konat společné jednání. Soudní dvůr těmto návrhům dánské vlády vyhověl.

K předběžným otázkám

- 82 Otázky předložené vnitrostátními soudy se týkají tří témat. První téma souvisí s pojmem „skutečný vlastník“ ve smyslu směrnice 2003/49 a s existencí právního základu, který umožňuje členskému státu, aby z důvodu zneužití práva odmítl přiznat nárok na osvobození od daně stanovené v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice v případě společnosti, která vyplatila úroky entitě usazené v jiném členském státě. Za předpokladu, že takový právní základ existuje, se druhé téma uvedené v otázkách týká znaků zakládajících případné zneužití práva a náležitostí jeho dokazování. Konečně třetí téma otázek rovněž položených pro případ, že členský stát má možnost odepřít takové společnosti výhody, jež skýtá směrnice 2003/49, se týká výkladu ustanovení Smlouvy o FEU o svobodě usazování a volném pohybu kapitálu, aby předkládající soudy mohly ověřit, zda dánská právní úprava není s těmito svobodami v rozporu.

K prvním otázkám písm. a) až c), ke druhým otázkám písm. a) a b) a ke třetím otázkám ve věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16

- 83 Zprv se předkládající soudy se v prvních otázkách písm. a) až c) ve věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 zamýšlejí nad tím, jak je třeba vykládat pojem „skutečný vlastník úroků“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 a 4 směrnice 2003/49. Zadruhé, podstatou druhých otázek písm. a) a b) a třetích otázek, které položily předkládající soudy ve věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, je, zda je zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů, které umožňuje článek 5 směrnice 2003/49,

podmíněno existencí vnitrostátního ustanovení nebo ustanovení daňové smlouvy, jehož cílem je zamezit zneužívání ve smyslu odstavce 1 tohoto článku. Předkládající soudy se zejména táží, zda lze takovéto ustanovení, jež obsahuje pojem „skutečný vlastník“, považovat za právní základ, jenž umožňuje zamezit daňovým únikům a zneužívání práva.

K pojmu „skutečný vlastník úroků“

- 84 Je třeba bez dalšího uvést, že pojem „skutečný vlastník úroků“, jenž je uveden v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, nemůže odkazovat na pojmy vnitrostátního práva, které mají různý dosah.
- 85 V tomto ohledu bylo judikováno, že z bodů 2 až 4 odůvodnění směrnice 2003/49 vyplývá, že jejím cílem je zamezit dvojímu zdanění plateb úroků a licenčních poplatků prováděných mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a to, aby tyto platby byly zdaněny jednou v jednom členském státě, přičemž zrušení veškerého zdanění uvedených plateb v členském státě, v němž mají zdroj, je nejvhodnějším prostředkem k zajištění stejného daňového zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací (rozsudek ze dne 21. července 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 24).
- 86 Oblast působnosti směrnice 2003/49, jak je vymezena v jejím čl. 1 odst. 1, zahrnuje osvobození plateb úroků a licenčních poplatků pocházejících z členského státu zdroje, pokud je jejich skutečným vlastníkem společnost usazená v jiném členském státě nebo stálá provozovna, umístěná v jiném členském státě, patřící společnosti členského státu (rozsudek ze dne 21. července 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 25).
- 87 Soudní dvůr dále zdůraznil, že i když čl. 2 písm. a) této směrnice definuje uvedené úroky jako „příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu“, úroky coby příjmy z takových pohledávek může dostávat nicméně pouze skutečný vlastník (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. července 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, bod 27).
- 88 Pojem „skutečný vlastník úroků“ ve smyslu uvedené směrnice tudíž musí být vykládán tak, že označuje entitu, která má skutečný prospěch z úroků, jež jí byly vyplaceny. Článek 1 odst. 4 téže směrnice podporuje tento odkaz k hospodářské realitě, když upřesňuje, že společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.
- 89 Jak vyplývá z bodu 10 tohoto rozsudku, i když několik jazykových verzí čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, jako je bulharština, francouzština, lotyšština a rumunština, používá pojem „vlastník“, další jazykové verze používají výrazy jako je „skutečný vlastník“ (španělština, čeština, estonština, angličtina, italština, litevština, maltština, portugalština a finština), nebo výrazy „vlastník požitků“/„osoba oprávněná nakládat s požitky“ (němčina, dánština, řečtina, chorvatština, maďarština, polština, slovenština, slovinština a švédština), nebo výraz „konečný oprávněný“ (nizozemština). Použití těchto rozdílných výrazů dokládá, že pojem „skutečný vlastník“ neodkazuje na vlastníka, který by byl vymezen formálně, ale na entitu, která má hospodářský prospěch z obdržených úroků, a tudíž může svobodně určit, jak budou využity. V souladu s tím, co bylo připomenuto v bodě 86 tohoto rozsudku, platí, že skutečným vlastníkem úroků může být pouze entita usazená v Unii, na niž se může vztahovat osvobození stanovené v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49.
- 90 Jak mimoto vyplývá z návrhu směrnice Rady o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, který byl předložen dne 6. března 1998 [dokument COM (1998) 67 final] a na jehož základě byla přijata směrnice 2003/49, posledně uvedená směrnice vychází z článku 11 vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1996 a sleduje tentýž cíl jako uvedená vzorová smlouva, tj. zamezit mezinárodnímu dvojímu zdanění. Pojem „skutečný vlastník“,

který je uveden ve dvoustranných daňových smlouvách, jež vycházejí z této vzorové smlouvy, jakož i následné změny uvedené vzorové smlouvy a komentářů k ní, jsou tudíž relevantní pro výklad uvedené směrnice.

- 91 Žalobkyně v původních řízeních tvrdí, že nelze připustit, aby byl pojem „vlastník úroků a licenčních poplatků“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 vykládán ve světle vzorové daňové smlouvy OECD a jejích komentářů, neboť by takový výklad postrádal jakoukoli demokratickou legitimitu. Takový argument nelze nicméně přijmout, neboť tento výklad, ač vychází z prací OECD, má oporu, jak vyplývá z bodů 85 až 90 tohoto rozsudku, v samotné směrnici a v její legislativní historii, jež jsou vyjádřením demokratického procesu v Unii.
- 92 Z vývoje vzorové daňové smlouvy OECD a souvisejících komentářů, jak je popsán v bodech 4 až 6 tohoto rozsudku, přitom vyplývá, že pojem „skutečný vlastník“ vylučuje konduktivní společnosti a nelze jej chápat v úzkém a technickém slova smyslu, nýbrž v takovém smyslu, který umožňuje zamezit dvojímu zdanění a předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům.
- 93 O tomto vývoji svědčí rovněž dvoustranné daňové smlouvy, které uzavřely členské státy s jinými členskými státy na základě vzorové daňové smlouvy OECD, jako je např. daňová smlouva, kterou uzavřely skandinávské země. Je totiž třeba konstatovat, že všechny uvedené daňové smlouvy, jež jsou zmíněny v bodech 16 až 18 tohoto rozsudku, obsahují výraz „skutečný vlastník“ ve smyslu uvedené vzorové daňové smlouvy.
- 94 Dále je třeba upřesnit, že okolnost, kdy společnost, které jsou vypláceny úroky v členském státě, není jejích „skutečným vlastníkem“, sama o sobě nutně neznamená, že se nepoužije osvobození stanovené v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49. Lze si totiž představit, že takové úroky budou osvobozeny ve státě zdroje, pokud společnost, která je obdrží, převede tuto částku úroků skutečnému vlastníkov, jenž je usazen v Unii a splňuje veškeré podmínky pro toto osvobození, jež jsou stanoveny směrnicí 2003/49.

K nezbytnosti zvláštního ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, kterým se provádí článek 5 směrnice 2003/49

- 95 Předkládající soudy se táží, zda členský stát měl za účelem zamezení zneužívání práva v rámci uplatňování směrnice 2003/49 přijmout zvláštní vnitrostátní ustanovení provádějící tuto směrnici, nebo zda se může dovolávat zásad nebo ustanovení vnitrostátního práva či daňové smlouvy, jež mají za cíl zamezit zneužívání práva.
- 96 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. července 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).
- 97 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 rozsudky ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38; ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, bod 27, a ze dne 11. července 2018, Komise v. Belgie, C-356/15, EU:C:2018:555, bod 99).

- 98 Z této zásady tudíž vyplývá, že členský stát má povinnost odepřít použití ustanovení unijního práva, jsou-li uplatňována nikoli za účelem dosažení cílů těchto ustanovení, ale za účelem získání výhody, kterou skýtá unijní právo, přestože jsou splněny pouze formální podmínky pro její přiznání.
- 99 Tak je tomu například v případě, kdy splnění celních formalit nebylo uskutečněno 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).
- 100 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 společností (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).
- 101 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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).
- 102 Obecnou zásadu zákazu zneužití je tudíž třeba uplatnit vůči osobě, která se dovolává určitých pravidel unijního práva, která skýtají výhodu, způsobem, který není slučitelný s cíli, jež tato pravidla sledují. Soudní dvůr tak judikoval, že tuto zásadu lze použít vůči osobě 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).
- 103 Ve věcech v původních řízeních SKAT tvrdí, že pravidly, která byla zneužita, jsou ustanovení směrnice 2003/49, jež byla přijata s cílem podpořit rozvoj jednotného trhu, který má znaky trhu domácího, a jež stanoví osvobození úroků od daně ve státě zdroje, jež jsou vyplaceny přidružené společnosti usazené v jiném členském státě. Jak vyplývá z návrhu směrnice zmíněného v bodě 90 tohoto rozsudku, některé definice uvedené v směrnici 2003/49 vycházejí z definic uvedených v článku 11 vzorové daňové smlouvy OECD z roku 1996.
- 104 I když je v čl. 5 odst. 1 směrnice 2003/49 stanoveno, že uvedená směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo ustanovení na základě daňových smluv nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů, nelze toto ustanovení vykládat tak, že by vylučovalo uplatnění

obecné zásady unijního práva spočívající v zákazu zneužití, jež je připomenuta v bodech 96 až 98 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.

- 105 Navíc, i když čl. 5 odst. 2 směrnice 2003/49 stanoví, že členské státy mohou v případě daňového úniku, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu odepřít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití, nelze toto ustanovení vykládat ani tak, že by vylučovalo uplatnění obecné zásady unijního práva spočívající v zákazu zneužití, neboť použití této zásady nepodléhá požadavku provedení, který se vztahuje na ustanovení této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, body 28 a 31).
- 106 Jak bylo připomenuto v bodě 85 tohoto rozsudku, z bodů 2 až 4 odůvodnění směrnice 2003/49 vyplývá, že jejím cílem je zamezit dvojímu zdanění plateb úroků a licenčních poplatků prováděných mezi přidruženými společnostmi z různých členských států nebo mezi stálými provozovny těchto společností, aby jednak nedocházelo k zatěžujícím administrativním formalitám a problémům s peněžními toky, a jednak aby bylo zajištěno stejné daňové zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací.
- 107 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 2003/49, a naopak by tím byly ohrožovány hospodářská soudržnost a řádné fungování vnitřního trhu v tom, že by byly narušeny podmínky hospodářské soutěže. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 63 svého stanoviska ve věci C-115/16, tak by tomu bylo rovněž tehdy, pokud by dotčené transakce takový cíl nesledovaly výlučně, neboť 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).
- 108 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 2003/49 je harmonizovat přímé daně, aby bylo hospodářským subjektům umožněno využívání výhod vnitřního trhu, které skýtá odstranění dvojího zdanění, a konkrétně že v bodě 6 odůvodnění této směrnice se stanoví, že je nutné, aby členské státy nebyly zbaveny možnosti přijímat opatření vhodná k boji proti daňovým únikům či zneužívání daňových režimů.
- 109 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 umělou 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).
- 110 Z těchto skutečností vyplývá, že vnitrostátní orgány a soudy mají povinnost odmítnout přiznat nároky stanovené ve směrnici 2003/49, jsou-li tyto nároky uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

- 111 Vzhledem k obecné zásadě unijního práva spočívající v zákazu zneužití a k nezbytnosti zajistit dodržování této zásady v rámci uplatňování unijního práva proto nemá neexistence ustanovení vnitrostátního práva či daňové smlouvy, jež mají za cíl zamezit zneužívání práva, dopad na povinnost vnitrostátních orgánů odmítnout přiznat nároky stanovené ve směrnici 2003/49, které jsou uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
- 112 Žalobkyně v původních 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/ES ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně 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. 5 odst. 1 směrnice 2003/49 může dotčený členský stát odeprít využití výhod stanovených touto směrnicí pouze tehdy, obsahuje-li vnitrostátní právní úprava v tomto ohledu samostatný a zvláštní právní základ.
- 113 Tuto argumentaci však nelze přijmout.
- 114 Je zajisté 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 směrnic jako takových dovolávat vůči jednotlivci.
- 115 Soudní dvůr rovněž připomněl, že takovým konstatováním není dotčen požadavek, podle něhož jsou veškeré orgány členského státu při uplatňování vnitrostátního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle 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).
- 116 Na základě těchto úvah Soudní dvůr vyzval předkládající soud, aby zkoumal, zda v dánském právu existuje 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 členský stát v podstatě může odeprít nárok na odpočet daně, 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 původním 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).
- 117 Nicméně i pokud by se ve věcech v původních řízeních ukázalo, že vnitrostátní právo neobsahuje ustanovení, jež lze vykládat konformně s článkem 5 směrnice 2003/49, 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 odeprěly výhodu, jež vyplývá z nároku na osvobození od daně podle čl. 1 odst. 1 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).
- 118 Odepření uplatnění vůči daňovému poplatníkovi za takových okolností totiž nespadá pod případ uvedený v bodě 114 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 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 55 a 56 a citovaná judikatura).

- 119 Jak bylo připomenuto v bodě 96 tohoto rozsudku, vzhledem k tomu, že zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu podle směrnice, v daném případě směrnice 2003/49, tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání 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).
- 120 Za takových okolností proto mají členské státy v souladu s obecnou zásadou zákazu zneužití, podle níž unijní právo nemůže zaštiťovat zneužívající praktiky hospodářských subjektů, povinnost odepřít výhodu, která vyplývá ze směrnice 2003/49 (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).
- 121 S ohledem na konstatování, jež bylo učiněno v bodě 111 tohoto rozsudku, není třeba odpovědět na třetí otázky položené předkládajícími soudy, 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 zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů v rámci směrnice 2003/49.
- 122 S ohledem na všechny tyto skutečnosti je třeba na první otázky písm. a) až c) a na druhé otázky písm. a) a b) ve věcech C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 odpovědět takto:
- Článek 1 odst. 1 směrnice 2003/49 ve spojení s čl. 1 odst. 4 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od veškerých daní z úroků, jež je v něm stanoveno, je vyhrazeno pouze skutečným vlastníkům takových úroků, tj. entitám, které z těchto úroků mají skutečný prospěch z hospodářského hlediska, a tudíž mají oprávnění svobodně určit, jak budou využity.
 - 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 podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy mají povinnost odepřít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od veškerých daní z úroků, které je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, a to i v případě chybějících ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, jež by takové odepření stanovila.

K prvním otázkám písm. d) až f) ve věcech C-115/16, C-118/16 a C-119/16, k první otázce písm. d) a e) ve věci C-299/16, ke čtvrtým otázkám ve věcech C-115/16 a C-118/16, k páté otázce ve věci C-115/16, k šesté otázce ve věci C-118/16 a ke čtvrtým otázkám ve věcech C-119/16 a C-299/16

- 123 V prvních otázkách písm. d) až f) ve věcech C-115/16, C-118/16 a C-119/16, v první otázce písm. d) a e) ve věci C-299/16 a ve čtvrtých otázkách ve věcech C-115/16 a C-118/16 se předkládající soudy v podstatě táží na znaky zakládající zneužití práva a na způsob prokázání jejich naplnění. Předkládající soudy si v tomto kontextu zejména kladou otázku, zda může zneužití práva nastat tehdy, když je skutečným konečným vlastníkem úroků převedených konduktivními společnostmi společnost se sídlem ve třetí zemi, s níž dotyčný členský stát uzavřel daňovou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. V páté otázce ve věci C-115/16, v šesté otázce ve věci C-118/16 a ve čtvrtých otázkách ve věcech C-119/16 a C-299/16 se tyto předkládající soudy v podstatě táží, zda má členský stát, který odmítne přiznat společnosti z jiného členského státu postavení vlastníka úroků, povinnost určit společnost, o níž má případně za to, že je jejich skutečným vlastníkem.

Ke znakům zakládajícím zneužití práva a souvisejícím důkazům

- 124 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).
- 125 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 odůvodnění 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).
- 126 Soudnímu dvoru nepřísluší posuzovat skutečnosti věci v původních řízeních. Soudní dvůr však při rozhodování o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce může případně poskytnout vnitrostátním soudům indicie, které jim poslouží jako vodítko při posuzování případů, o nichž v projednávaných věcech rozhodují. Ve věcech v původních řízeních by sice bylo možné na základě některých z těchto indicií konstatovat, že došlo ke zneužití práva, je nicméně na předkládajících soudech, aby ověřily, zda jde o objektivní a shodující se indicie a zda měli žalobci v původních řízeních možnost předložit důkaz o opaku.
- 127 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 úroků není zaplacená v důsledku začlenění konduktivní entity do struktury skupiny mezi společnost, která úroky vyplácí, a společnost, která je jejich skutečným vlastníkem.
- 128 Indicií existence konstrukce, jejímž cílem je získat neoprávněné osvobození od daně, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, je tedy skutečnost, že uvedené úroky 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 2003/49, 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. 3 písm. a) bodě iii) uvedené směrnice, od kterých by nebyly osvobozeny, nebo nemají postavení přidružené společnosti ve smyslu čl. 3 písm. b) téže směrnice.
- 129 Podmínky pro použití směrnice 2003/49 přitom nesplňují takové entity, které jsou daňovými rezidenty zemí mimo Unii, jako jsou společnosti dotčené ve věcech C-119/16 a C-299/16 nebo investiční fondy dotčené ve věcech C-115/16 a C-299/16. V těchto věcech mohlo Dánské království vybírat srážkovou daň, i když byly úroky vyplaceny úvěrovanou dánskou společností přímo entitám, které byly podle ministerstva financí jejich skutečným vlastníkem.
- 130 Umělou povahu konstrukce lze rovněž dovozovat z okolností, že dotčená skupina společností je strukturována tak, že společnost, jež obdrží úroky vyplacené úvěrovanou společností, je sama povinna převést tyto úroky na třetí společnost, jež nesplňuje podmínky použití směrnice 2003/49, 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 úvěrovanou společností a entitou, která je skutečným vlastníkem vyplacených částek.

- 131 Okolnost, že společnost jedná jako konduitní společnost, lze prokázat, je-li její jedinou činností přijímání úroků a jejich převádění na skutečného vlastníka či jiné konduitní 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.
- 132 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, jejichž cílem může být, jak je uvedeno v článku 4 směrnice 2003/49, převod zisku od přijímající obchodní společnosti na entity podílníků, aby bylo zabráněno zdanění či se co nejvíce snížila daňová zátěž. Indiciemi takové konstrukce mohou být rovněž podmínky financování operací, ocenění kapitálu zprostředkovatelských společností, jakož i to, že konduitní společnosti nejsou oprávněny k hospodářskému nakládání s přijatými úroky. V tomto ohledu může být za takové indicie považována nejen smluvní nebo zákonná povinnost společnosti, které jsou úroky vypláceny, tyto úroky převést na třetí osobu, ale i skutečnost, že tato společnost nemá „v podstatě“, jak uvádí předkládající soud ve věcech C-115/16, C-118/16 a C-119/16, právo požívat ani užívat tyto částky úroků, aniž by to vyplývalo ze smluvní nebo zákonné povinnosti.
- 133 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 věcech v původních řízeních, kterou se některé ze skupin společností snaží obejít, na straně jedné a ustavením složitých finančních operací a poskytnutím úvěrů uvnitř téže skupiny na straně druhé.
- 134 Předkládající soudy se rovněž v podstatě zamýšlí nad tím, zda může docházet ke zneužití práva, pokud je skutečným vlastníkem úroků převedených konduitními společnostmi společnost se sídlem ve třetím státě, s nímž členský stát zdroje uzavřel daňovou smlouvu, podle níž by úroky nepodléhaly žádné dani, pokud by byly vypláceny přímo společností se sídlem v tomto třetím státě.
- 135 V tomto ohledu není při posuzování struktury skupiny relevantní, že někteří skuteční vlastníci úroků vyplacených konduitní společnostmi jsou daňovými rezidenty třetího státu, jenž uzavřel s členským státem zdroje smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Je totiž třeba uvést, že existence takové daňové smlouvy nemůže sama o sobě vyloučit zneužití práva. Taková daňová 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 odůvodnění, s cílem získat osvobození od veškerých daní, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, neoprávněně.
- 136 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 příjemců, kteří jsou rezidenty třetího státu, s nímž byla uzavřena daná smlouva. Pokud si společnost dlužící výplatu úroků přeje využít výhod takové daňové smlouvy, může tyto úroky vyplatit přímo entitám, jež jsou daňovými rezidenty státu, který uzavřel smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se státem zdroje.
- 137 Nicméně za situace, kdy by úroky byly osvobozeny v případě jejich přímého vyplacení společností se sídlem ve třetím státě, nelze ani vyloučit, že účel struktury skupiny je cizí jakémukoli zneužití práva. V takovém případě nelze skupině vytýkat, že se rozhodla dát přednost takové struktuře před přímým vyplacením úroků uvedené společnosti.
- 138 Mimoto, je-li skutečný vlastník vyplacených úroků daňovým rezidentem třetího státu, není odmítnutí osvobození, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, podmíněno konstatováním podvodu či zneužití práva. Jak bylo v podstatě připomenuto v bodě 86 tohoto rozsudku, toto ustanovení má sloužit

k osvobození plateb úroků pocházejících z členského státu zdroje pouze tehdy, když je jejich skutečným vlastníkem společnost usazená v jiném členském státě, nebo stálá provozovna, umístěná v jiném členském státě, patřící společnosti členského státu.

- 139 S ohledem na všechny tyto skutečnosti je třeba na první otázky písm. d) až f) ve věcech C-115/16, C-118/16 a C-119/16, na první otázku písm. d) a e) ve věci C-299/16 a na čtvrté otázky ve věcech C-115/16 a C-118/16 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 odůvodnění, jakož i čistě formální povaha struktury skupiny společností, finanční konstrukce a úvěrů. Okolnost, že členský stát, ze kterého pocházejí úroky, uzavřel daňovou smlouvu se třetím státem, jehož rezidentem je společnost, jež je skutečným vlastníkem uvedených úroků, je irelevantní pro případné konstatování zneužití práva.

K důkaznímu břemenu při zneužití práva

- 140 Je třeba konstatovat, že jak vyplývá z čl. 1 odst. 11 a 12 a z čl. 1 odst. 13 písm. b) směrnice 2003/49, členský stát zdroje může uložit společnosti, jež úroky obdržela, povinnost prokázat, že je jejich skutečným vlastníkem v tom smyslu, jak je tento pojem upřesněn v bodě 122 první odrážce tohoto rozsudku.
- 141 Soudní dvůr ostatně obecně konstatoval, že nic nebrání dotyčným daňovým orgánům, aby od daňového poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné pro řádné vyměření dotyčných daní, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly dodány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. února 2013, Petersen a Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, bod 51 a citovaná judikatura).
- 142 Naproti tomu v případě, kdy daňový orgán členského státu zdroje zamýšlí, že z důvodu zneužití práva odmítne přiznat společnosti, která vyplatila úroky společnosti se sídlem v jiném členském státě, nárok na osvobození, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, přísluší mu, aby prokázal naplnění znaků zakládajících takové zneužití práva při zohlednění veškerých relevantních skutečností a zejména toho, že společnost, které byly úroky vyplaceny, není jejich skutečným vlastníkem.
- 143 V tomto ohledu takový orgán nemusí identifikovat skutečné vlastníky těchto úroků, 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.
- 144 Mimoto, i když jsou možní skuteční vlastníci známi, není tím nezbytně určeno, kteří z nich jsou nebo budou reálnými skutečnými vlastníky. Má-li tedy společnost, která úroky obdržela, mateřskou společnost, která je sama vlastněna další mateřskou společností, daňové orgány a soudy členského státu původu úroků by se s veškerou pravděpodobností ocitly v situaci, kdy by nemohly určit, která z těchto dvou mateřských společností je nebo bude skutečným vlastníkem těchto úroků. O rozdělení těchto úroků by navíc mohlo být rozhodnuto až poté, co daňový orgán konstatuje svá zjištění stran konduktivní společnosti.

145 Na pátou otázku ve věci C-115/16, šestou otázku ve věci C-118/16 a na čtvrté otázky ve věcech C-119/16 a C-299/16 je tudíž třeba odpovědět tak, že vnitrostátní orgán nemusí k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka úroků či prokázal zneužití práva, identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto úroků.

K páté otázce písm. a) až c) ve věci C-118/16

146 V páté otázce písm. a) až c) ve věci C-118/16 se předkládající soud v podstatě táže, zda společnost SCA, již bylo přiznáno postavení SICAR podle lucemburského práva, může mít prospěch z ustanovení směrnice 2003/49. Je třeba uvést, že tato otázka je relevantní pouze za předpokladu, že X SCA, SICAR je třeba považovat za skutečného vlastníka úroků, jež jí byly vyplaceny společností X Denmark, což přísluší ověřit výlučně předkládajícímu soudu.

147 Po tomto upřesnění je třeba ve shodě s Komisí a některými vládami, jež předložily vyjádření, zdůraznit, že čl. 3 písm. a) směrnice 2003/49 podmiňuje postavení „společnosti členského státu“, jež může využít výhod stanovených podle této směrnice, splněním tří podmínek. Zaprvé tato společnost musí mít některou z forem uvedených v příloze této směrnice. Zadruhé musí být podle daňového práva některého členského státu považována za společnost, která je jeho daňovým rezidentem, a nesmí být považována ve smyslu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů za společnost, která je daňovým rezidentem země mimo Unii. Zatřetí musí podléhat jedné z daní uvedených v čl. 3 písm. a) bodě iii) směrnice 2003/49, od níž není osvobozena, nebo dani shodné či ve své podstatě podobné, která bude po datu vstupu této směrnice v platnost uložena vedle uvedených stávajících daní nebo místo nich.

148 Co se první podmínky týče, tuto je třeba s výhradou ověření předkládajícím soudem považovat v případě X SCA, SICAR za splněnou, neboť jak uvedla na jednání lucemburská vláda, společnost SCA, které bylo přiznáno postavení SICAR, je jednou z forem společností uvedených v příloze směrnice 2003/49.

149 Co se druhé podmínky týče, i ta je podle všeho s toutéž výhradou splněna, neboť společnost X SCA, SICAR je daňovým rezidentem Lucemburska.

150 Pokud jde o třetí podmínku, je nesporné, že společnost X SCA, SICAR podléhá v Lucembursku impôt sur les revenus des collectivités (dani z příjmu korporací), jež je jednou z daní uvedených v čl. 3 písm. a) bodě iii) směrnice 2003/49.

151 Nicméně pokud by bylo třeba konstatovat, jak tvrdí SKAT v původním řízení ve věci C-118/16, že úroky, které X SCA, SICAR obdržela, jsou ve skutečnosti z tohoto titulu v Lucembursku osvobozeny od daně z příjmu korporací, bylo by třeba mít za to, že uvedená společnost nespĺňuje třetí podmínku uvedenou v bodě 147 tohoto rozsudku, a že ji tudíž nelze považovat za „společnost členského státu“ ve smyslu směrnice 2003/49. Je nicméně výlučně na předkládajícím soudu, aby v této otázce případně učinil nezbytná ověření.

152 Tento výklad rozsahu třetí podmínky uvedený v bodě 147 tohoto rozsudku je podporován jednak článkem 1 odst. 5 písm. b) směrnice 2003/49, z něhož vyplývá, že stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka úroků ve smyslu uvedené směrnice, pouze pokud „úroky [které obdržela] představují příjmy, které v členském státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní uvedených v čl. 3 písm. a) bodě iii) [uvedené směrnice]“, a jednak cílem téže směrnice, který spočívá v tom, aby tyto platby úroků byly zdaněny jednou v jednom členském státě, jak již bylo v podstatě připomenuto v bodě 85 tohoto rozsudku.

153 Na pátou otázku písm. a) až c) ve věci C-118/16 je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 3 písm. a) směrnice 2003/49 musí být vykládán v tom smyslu, že společnost SCA, již bylo přiznáno postavení SICAR podle lucemburského práva, nelze kvalifikovat jako společnost členského státu ve smyslu uvedené směrnice,

kteřá může využívat osvobození, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice, pokud – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – jsou úroky, které jsou uvedené společnosti SICAR vypláceny, v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, osvobozeny od daně z příjmu korporací v Lucembursku.

K šesté a sedmé otázce ve věci C-115/16, k sedmé a osmé otázce ve věci C-118/16, k páté a šesté otázce ve věci C-119/16 a k páté až sedmé otázce ve věci C-299/16

- 154 V šesté a sedmé otázce ve věci C-115/16, v sedmé a osmé otázce ve věci C-118/16, v páté a šesté otázce ve věci C-119/16 a v páté až sedmé otázce ve věci C-299/16 se předkládající soudy táží, zda v případě, že se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z úroků vyplacených společnostmi, jež je rezidentem členského státu, společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, který je stanoven v článku 1 směrnice 2003/49, musí být ustanovení článků 49 a 54 SFEU nebo článku 63 SFEU vykládána v tom smyslu, že brání různým prvkům takové právní úpravy prvně uvedeného členského státu, jako je právní úprava dotčená ve věcech v původních řízeních, jež se týká zdanění těchto úroků.
- 155 V tomto ohledu je třeba předně rozlišovat dvě situace. V první situaci je nemožnost použití režimu osvobození od srážkové daně z úroků, jež je stanoven ve směrnici 2003/49, důsledkem konstatování existence podvodu nebo zneužití práva ve smyslu článku 5 této směrnice. V takové situaci se s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 96 tohoto rozsudku nemůže společnost domáhat uplatnění svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění vnitrostátní právní úpravy, již se řídí zdanění úroků vyplacených společnosti, která je rezidentem jiného členského státu.
- 156 Ve druhé situaci je nemožnost použití režimu osvobození od srážkové daně z úroků, jež je stanoven ve směrnici 2003/49, důsledkem skutečnosti, že nejsou splněny podmínky pro použití tohoto režimu osvobození a nebyla konstatována existence podvodu nebo zneužití práva ve smyslu článku 5 této směrnice. V takové situaci je třeba ověřit, zda musí být ustanovení článků Smlouvy o FEU uvedená v bodě 154 tohoto rozsudku vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, jež se týká zdanění uvedených úroků.
- 157 V tomto ohledu se předkládající soudy zaprvé v sedmé otázce ve věci C-115/16, v osmé otázce ve věci C-118/16, v šesté otázce ve věci C-119/16 a v sedmé otázce ve věci C-299/16 v podstatě táží, zda musí být ustanovení článků 49 a 54 SFEU nebo článku 63 SFEU vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je společnost-rezident, která vyplatí úroky společnosti-nerezidentovi, povinna provést srážku daně z těchto úroků, kdežto společnost-rezident takovou povinnost nemá, je-li společnost, které jsou úroky vypláceny, rovněž společností-rezidentem. Předkládající soudy se dále táží, zda je třeba tytéž články vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž společnost-rezident, které byly úroky vypláceny jinou společností-rezidentem, nepodléhá povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, a je tudíž povinna zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně stanovená v případě, kdy společnost-rezident vyplatí úroky společnosti-nerezidentovi.
- 158 Předně je třeba uvést, jak zdůraznila Komise, že na zaplacení úroků souvisejících s úvěrem sjednaným mezi dvěma společnostmi, jež jsou rezidenty různých členských států, se vztahují ustanovení o volném pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, body 41 a 42, a rozsudek ze dne 3. října 2013, Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, bod 14). Tyto otázky je tudíž třeba zkoumat ve světle tohoto článku.
- 159 V této souvislosti platí, že bez ohledu na účinky, které srážková daň může mít na daňovou situaci společnosti, které jsou úroky vypláceny, povinnost společnosti, která úroky vyplácí, provést srážku daně, jsou-li úroky vypláceny společnosti-nerezidentovi, která s sebou nese dodatečnou administrativní zátěž a rizika v oblasti odpovědnosti, jež by neexistovaly v případě sjednání úvěru se

společností-rezidentem, může činit přeshraniční úvěry méně atraktivní oproti úvěrům vnitrostátním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 28 a 32). Taková povinnost proto představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.

- 160 Nezbytnost zajistit účinné vymáhání daně nicméně představuje legitimní důvod obecného zájmu, který může takové omezení odůvodnit. Postup provedení srážky daně a režim odpovědnosti, který slouží k jeho zajištění, jsou totiž legitimním a přiměřeným prostředkem daňového zacházení s příjmy společností, jež je rezidentem mimo stát zdanění. Takové opatření mimoto nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, body 39 a 43 až 52, a rozsudek ze dne 13. července 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, body 21 a 22).
- 161 Pokud jde o skutečnost, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví, že společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky jinou společností-rezidentem, nepodléhá povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, a je tudíž povinna zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně stanovená v případě, kdy společnost-rezident vyplatí úroky společnosti-nerezidentovi, vyplývá z ní, že zatímco úroky, které společnost-rezident vyplatí společnosti-nerezidentovi, podléhají okamžitému a konečnému zdanění, na úroky, které společnost-rezident vyplácí jiné společnosti-rezidentovi, se nevztahuje žádná povinnost zaplatit zálohu daně během prvních dvou zdaňovacích let, čímž posledně uvedená společnost získává výhodu, pokud jde o hotovostní toky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, *Sofina a další*, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 28).
- 162 V této souvislosti platí, že vyloučení zvýhodnění, pokud jde o hotovostní toky v přeshraniční situaci, existuje-li takové zvýhodnění v rovnocenné vnitrostátní situaci, představuje omezení volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, *Sofina a další*, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 29 a citovaná judikatura).
- 163 Dánská vláda, která odkazuje na rozsudek ze dne 22. prosince 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), nicméně tvrdí, že vnitrostátní právní úprava stanoví pouze odlišné způsoby výběru daně v závislosti na místě sídla společnosti, které jsou úroky vypláceny, se týká situací, jež nejsou objektivně srovnatelné.
- 164 Nicméně, i když z bodů 41 a 46 rozsudku ze dne 22. prosince 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), vyplývá, že se rozdílné zacházení, které spočívá v použití odlišných způsobů výběru daně v závislosti na sídle společnosti, jež obdržela dotčené příjmy, týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, Soudní dvůr nicméně v bodech 43 a 44 uvedeného rozsudku upřesnil, že příjmy dotčené ve věci, v níž byl vydán tentýž rozsudek, každopádně podléhaly zdanění, ať již byla jejich příjemcem společnost-rezident nebo společnost-nerezident (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, *Sofina a další*, C-575/17, EU:C:2018:943, bod 51). Soudní dvůr v bodě 49 rozsudku ze dne 22. prosince 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), mimo jiné zdůraznil, že společnosti-rezidenti mají v souvislosti s přijatými úroky povinnost uskutečňovat zálohové platby korporační daně.
- 165 V projednávané věci se však vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení neomezuje pouze na stanovení odlišných způsobů výběru daně v závislosti na místě sídla společnosti, které jsou vypláceny úroky společností-rezidentem, ale osvobozuje společnost-rezidenta, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, od povinnosti zaplatit zálohu na dani v souvislosti s těmito úroky během prvních dvou zdaňovacích let, čímž této prvně uvedené společnosti vzniká povinnost zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně stanovená v případě, kdy společnost-rezident vyplatí úroky společnosti-nerezidentovi. Posouzení případného nevýhodného zacházení s úroky vyplácenými společností-nerezidentům přitom musí být provedeno pro každé zdaňovací období jednotlivě (v

tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. června 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 41, a ze dne 22. listopadu 2018, *Sofina a další*, C-575/17, EU:C:2018:943, body 30 a 52).

- 166 Vzhledem k výše uvedenému a ke skutečnosti, že dánská vláda neodkázala na žádný naléhavý důvod obecného zájmu, jímž by mohlo být odůvodněno omezení volného pohybu kapitálu, jež bylo konstatováno v bodě 162 tohoto rozsudku, je třeba mít za to, že toto omezení je v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 167 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodech 158 až 166 tohoto rozsudku musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je společnost-rezident, která vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, povinna provést srážku daně z těchto úroků, kdežto tato společnost-rezident takovou povinnost nemá, je-li společnost, které jsou úroky vypláceny, rovněž společností-rezidentem. Tento článek nicméně brání vnitrostátní právní úpravě, jež stanoví takovou srážku daně v případě, kdy společnost-rezident vyplatí úroky společnosti-nerezidentovi, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, nepodléhá povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, a je tudíž povinna zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně.
- 168 Zadruhé v šesté otázce ve věci C-115/16, v sedmé otázce ve věci C-118/16, v páté otázce ve věci C-119/16 a v šesté otázce ve věci C-299/16 se předkládající soudy v podstatě táží, zda články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá společnosti-rezidentovi, která má povinnost srazit daň z úroků, jež vyplatila společnosti-nerezidentovi, aby v případě prodlení s platbou této srážkové daně zaplatila úroky z prodlení, jejichž sazba je vyšší než sazba, jež se použije v případě prodlení s platbou korporační daně, která se vztahuje mimo jiné na úroky, jež společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta.
- 169 Jak bylo uvedeno v bodě 158 tohoto rozsudku, na tyto otázky je třeba odpovědět ve světle článku 63 SFEU.
- 170 V tomto ohledu je třeba uvést, že taková vnitrostátní právní úprava, jaká je uvedena v bodě 168 tohoto rozsudku, zavádí rozdílné zacházení, pokud jde o sazbu úroků z prodlení, v závislosti na tom, zda se prodlení s platbou dlužné daně z úroků vyplacených společností-rezidentem týká úvěru poskytnutého společností-nerezidentem, nebo jinou společností-rezidentem. Použití vyšší sazby úroků z prodlení v případě prodlení s platbou srážkové daně, jež je splatná z úroků vyplacených společností-rezidentem společnosti-nerezidentovi, oproti sazbě, jež se použije v případě prodlení s platbou korporační daně splatné z úroků, jež společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, může tudíž ve svém důsledku činit přeshraniční úvěry méně atraktivní oproti úvěrům vnitrostátním. Dochází tím k omezení volného pohybu kapitálu.
- 171 Takové omezení přitom nelze, jak uvedla Komise, odůvodnit skutečností, již se dovolává dánská vláda, a sice že na zdanění úroků souvisejících s úvěrem, který byl poskytnut společností-rezidentem, a úroků souvisejících s úvěrem, který byl poskytnut společností-nerezidentem, se vztahují odlišné způsoby zdanění a výběru daně. Za těchto okolností a vzhledem ke skutečnosti, že dánská vláda neodkázala na žádný naléhavý důvod obecného zájmu, jímž by mohlo být toto omezení odůvodněno, je třeba mít za to, že toto omezení je v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 172 Vzhledem k úvahám uvedeným v bodech 169 až 171 tohoto rozsudku musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá společnosti-rezidentovi, která má povinnost srazit daň z úroků, jež vyplatila společnosti-nerezidentovi, aby v případě prodlení s platbou této srážkové daně zaplatila úroky z prodlení, jejichž sazba je vyšší než sazba, jež se použije v případě prodlení s platbou korporační daně, která se vztahuje mimo jiné na úroky, jež společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta.

- 173 Zatřetí, předkládající soud se v páté otázce ve věci C-299/16 v podstatě táže, zda musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že podléhá-li společnost-rezident povinnosti srazit daň z úroků, které vyplácí společnosti-nerezidentovi, nezohledňují se náklady v podobě nákladů na úroky, jež posledně uvedená společnost vynaložila, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, může podle této vnitrostátní právní úpravy tyto náklady odečíst pro účely stanovení výše svého zdanitelného příjmu.
- 174 Jak bylo uvedeno v bodě 158 tohoto rozsudku, i na tuto otázku je třeba odpovědět ve světle článku 63 SFEU.
- 175 V tomto ohledu, jak uvedla Komise a jak rovněž podle údajů poskytnutých dánskou vládou připustilo ministerstvo financí po předložení věci C-299/16 Soudnímu dvoru, z rozsudku ze dne 13. července 2016, *Brisal a KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, body 23 až 55)*, vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, podle níž je společnost-nerezident zdaněna srážkou daně, kterou provádí společnost-rezident, z úroků, jež jsou jí vypláceny posledně uvedenou společností, aniž je možné odečíst takové provozní náklady, jako jsou náklady na úroky, které přímo souvisí s dotčenou činností poskytnutí úvěru, zatímco se takováto možnost přiznává společnostem-rezidentům, kterým vyplácí úroky jiná společnost-rezident, je omezením volného pohybu kapitálu, jež Smlouva o FEU v zásadě zakazuje.
- 176 Dánská vláda nicméně tvrdí, že takové omezení je odůvodněno pro účely zamezení zneužívání daňového režimu, jež vzniká v důsledku toho, že i když společnost-nerezident, které jsou vypláceny úroky, podléhá dani z uvedených úroků v členském státě, jehož je rezidentem, nebude nakonec nikdy zdaněna, neboť uvedené úroky budou neutralizovány odpovídajícími náklady na úroky nebo odečitatelnými převody uvnitř skupiny.
- 177 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak vyplývá z bodu 155 tohoto rozsudku, že případné konstatování zneužívající nebo podvodné konstrukce, které by odůvodňovalo nemožnost použití směrnice 2003/49, by mělo rovněž za následek nemožnost uplatnit základní svobody zaručené Smlouvou o FEU.
- 178 Pokud však takové konstatování učiněno nebylo, nelze omezení uvedené v bodě 175 tohoto rozsudku odůvodnit argumenty, jež vznáší dánská vláda, takže musí být považováno za omezení, které je v rozporu s článkem 63 SFEU. Náklady na úroky či převody uvnitř skupiny totiž mohou rovněž vést ke snížení, či dokonce k neutralizaci dlužné daně, pokud společnost-rezident obdrží úroky od jiné společnosti-rezidenta.
- 179 Tento článek tudíž musí být vykládán v tom smyslu, že s výjimkou konstatování podvodu či zneužití brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že podléhá-li společnost-rezident povinnosti srazit daň z úroků, které vyplácí společnosti-nerezidentovi, nezohledňují se náklady v podobě nákladů na úroky, které přímo souvisí s dotčenou činností poskytování úvěru, jež posledně uvedená společnost vynaložila, zatímco podle této vnitrostátní právní úpravy společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, může tyto náklady odečíst pro účely stanovení výše svého zdanitelného příjmu.
- 180 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na šestou a sedmou otázku ve věci C-115/16, na sedmou a osmou otázku ve věci C-118/16, na pátou a šestou otázku ve věci C-119/16 a na pátou až sedmou otázku ve věci C-299/16 odpovědět následovně:
- V situaci, kdy se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z úroků vyplacených společnostmi, jež je rezidentem jednoho členského státu, společností, která je rezidentem jiného členského státu, který je stanoven ve směrnici 2003/49, z důvodu konstatování podvodu nebo zneužití práva ve

smyslu článku 5 této směrnice, se nelze dovolávat uplatnění svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění právní úpravy prvně uvedeného členského státu, již se řídí zdanění těchto úroků.

- S výjimkou takové situace musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že:
 - v zásadě nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je společnost-rezident, která vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, povinna provést srážku daně z těchto úroků, kdežto tato společnost-rezident takovou povinnost nemá, je-li společnost, které jsou úroky vypláceny, rovněž společností-rezidentem, ale brání vnitrostátní právní úpravě, jež stanoví takovou srážku daně v případě, kdy společnost-rezident vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, nepodléhá povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, a je tudíž povinna zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně;
 - brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá společnosti-rezidentovi, která má povinnost srazit daň z úroků, jež vyplatila společnosti-nerezidentovi, aby v případě prodlení s platbou této srážkové daně zaplatila úroky z prodlení, jejichž sazba je vyšší než sazba, jež se použije v případě prodlení s platbou korporační daně, která se vztahuje mimo jiné na úroky, jež společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta;
 - brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že podléhá-li společnost-rezident povinnosti srazit daň z úroků, které vyplácí společnosti-nerezidentovi, nezohledňují se náklady v podobě nákladů na úroky, které přímo souvisí s dotčenou činností poskytování úvěru, jež poslední uvedená společnost vynaložila, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, může podle této vnitrostátní právní úpravy takové náklady odečíst pro účely stanovení výše svého zdanitelného příjmu.

K nákladům řízení

¹⁸¹ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. 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-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 se pro účely rozsudku spojují.
- 2) Článek 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 ve spojení s čl. 1 odst. 4 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od veškerých daní z úroků, jež je v něm stanoveno, je vyhrazeno pouze skutečným vlastníkům takových úroků, tj. entitám, které z těchto úroků mají skutečný prospěch z hospodářského hlediska, a tudíž mají oprávnění svobodně určit, jak budou využity.

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 podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy povinnost odeprít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od veškerých daní z úroků, které je stanoveno v čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, a to i v případě chybějících ustanovení vnitrostátního práva nebo daňové smlouvy, jež by takové odeprění 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 odůvodnění, jakož i čistě formální povaha struktury skupiny společností, finanční konstrukce a úvěrů. Okolnost, kdy členský stát, ze kterého pocházejí úroky, uzavřel daňovou smlouvu se třetím státem, jehož rezidentem je společnost, jež je skutečným vlastníkem uvedených úroků, je irelevantní pro případné konstatování zneužití práva.
- 4) Vnitrostátní orgán nemusí k tomu, aby odmítl uznat společnost za skutečného vlastníka úroků či prokázal zneužití práva, identifikovat určitou entitu nebo entity, jež považuje za skutečné vlastníky těchto úroků.
- 5) Článek 3 písm. a) směrnice 2003/49 musí být vykládán v tom smyslu, že komanditní společnost na akcie (SCA), jíž bylo přiznáno postavení společnosti investující do rizikového kapitálu (SICAR) podle lucemburského práva, nelze kvalifikovat jako společnost členského státu ve smyslu uvedené směrnice, která může využívat osvobození, jež je stanoveno v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice, pokud – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – jsou úroky, jež jsou uvedené společnosti SICAR vypláceny, v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, osvobozeny od daně z příjmu korporací v Lucembursku.
- 6) V situaci, kdy se nepoužije režim osvobození od srážkové daně z úroků vyplacených společností, jež je rezidentem v jednom členském státě, společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, který je stanoven ve směrnici 2003/49, z důvodu konstatování podvodu nebo zneužití práva ve smyslu článku 5 této směrnice, se nelze dovolávat uplatnění svobod zakotvených ve Smlouvě o FEU za účelem zpochybnění právní úpravy prvního členského státu, jíž se řídí zdanění těchto úroků.

S výjimkou takové situace musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že:

- v zásadě nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je společnost-rezident, která vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, povinna provést srážku daně z těchto úroků, kdežto tato společnost-rezident takovou povinnost nemá, je-li společnost, které jsou úroky vypláceny, rovněž společností-rezidentem, ale brání vnitrostátní právní úpravě, jež stanoví takovou srážku daně v případě, kdy společnost-rezident vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, nepodléhá povinnosti zaplatit zálohu korporační daně v prvních dvou zdaňovacích letech, a je tudíž povinna zaplatit daň v souvislosti s těmito úroky až po uplynutí lhůty, která je podstatně delší, než je lhůta pro zaplacení srážkové daně;
- brání vnitrostátní právní úpravě, která ukládá společnosti-rezidentovi, která má povinnost srazit daň z úroků, jež vyplatila společnosti-nerezidentovi, aby v případě prodlení s platbou této srážkové daně zaplatila úroky z prodlení, jejichž sazba je vyšší než sazba, jež se použije v případě prodlení s platbou korporační daně, která se vztahuje mimo jiné na úroky, jež společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta;
- brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že podléhá-li společnost-rezident povinnosti srazit daň z úroků, které vyplácí společnosti-nerezidentovi, nezohledňují se náklady v podobě nákladů na úroky, které přímo souvisí s dotčenou činností poskytování

úvěru, jež posledně uvedená společnost vynaložila, kdežto společnost-rezident, které jsou vypláceny úroky od jiné společnosti-rezidenta, může podle této vnitrostátní právní úpravy takové náklady odečíst pro účely stanovení výše svého zdanitelného příjmu.

Podpisy.