

V

(Ogłoszenia)

POSTĘPOWANIA SĄDOWE

TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 26 lutego 2019 r. (wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Østre Landsret, Vestre Landsret — Dania) — 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)/Skatteministeriet

(Sprawy połączone C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16) ⁽¹⁾

(Odesłanie prejudycjalne — Zbliżanie ustawodawstw — Wspólny system opodatkowania stosowany do odsetek i należności licencyjnych pomiędzy powiązаныmi spółkami z różnych państw członkowskich — Dyrektywa 2003/49/WE — Właściciel odsetek oraz należności licencyjnych — Artykuł 5 — Nadużycie prawa — Spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim i wypłacająca odsetki spółce powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, które to odsetki są następnie przekazywane, w całości lub prawie w całości, poza terytorium Unii Europejskiej — Spółka zależna podlegająca obowiązkowi poboru podatku u źródła z tytułu odsetek)

(2019/C 139/03)

Język postępowania: duński

Sądy odsyłające

Østre Landsret, Vestre Landsret

Strony w postępowaniach głównych

Strony skarżące: 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)

Strona przeciwna: Skatteministeriet

Sentencja

- 1) Sprawy C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 zostają połączone do celów wydania wyroku.
- 2) Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich w związku z art. 1 ust. 4 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przewidziane przez ten przepis zwolnienie płatności odsetek z wszelkich podatków jest zastrzeżone wyłącznie do właścicieli takich odsetek, czyli podmiotów, które rzeczywiście korzystają z tych odsetek pod względem ekonomicznym i które dysponują zatem uprawnieniem do swobodnego decydowania o ich przeznaczeniu.

Ogólną zasadę prawa Unii, zgodnie z którą podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie władze i sądy krajowe powinny odmówić podatnikowi możliwości skorzystania z przewidzianego w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 zwolnienia płatności odsetek z wszelkich podatków nawet w braku przepisów prawa krajowego lub postanowień umownych przewidujących taką odmowę.

- 3) Dowód istnienia praktyki stanowiącej nadużycie wymaga z jednej strony zaistnienia ogółu obiektywnych okoliczności, z których wynika, że pomimo formalnego poszanowania przesłanek przewidzianych w uregulowaniu Unii cel, jakiemu służy to uregulowanie, nie został osiągnięty, a z drugiej strony — wystąpienia subiektywnego elementu w postaci woli uzyskania korzyści wynikającej z uregulowania Unii poprzez sztuczne stworzenie warunków wymaganych dla jej uzyskania. Spełnienie się szeregu przesłanek może potwierdzać istnienie nadużycia prawa, pod warunkiem że przesłanki te są obiektywne i spójne. Takimi przesłankami mogą być, w szczególności, istnienie spółek pośredniczących niemających gospodarczego uzasadnienia oraz czysto formalny charakter struktury grupy spółek, konstrukcji finansowych i pożyczek. Okoliczność, że państwo członkowskie, z którego pochodzą odsetki, zawarło umowę z państwem trzecim, którego rezydentem jest spółka będąca właścicielem tych odsetek, nie ma wpływu na ewentualne stwierdzenie nadużycia prawa.
- 4) W celu odmowy uznania danej spółki za właściciela odsetek lub wykazania istnienia nadużycia prawa organ krajowy nie jest zobowiązany do zidentyfikowania podmiotu lub podmiotów, których uważa za właścicieli tych odsetek.
- 5) Artykuł 3 lit. a) dyrektywy 2003/49 należy interpretować w ten sposób, że *société en commandite par actions* (SCA) (spółki komandytowo-akcyjnej) zarejestrowanej jako *société d'investissement en capital à risque* (SICAR) (spółka inwestycyjna o kapitale podwyższonego ryzyka) prawa luksemburskiego nie można uznać za spółkę państwa członkowskiego w rozumieniu rzeczony dyrektywy mogącą skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli — czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego — odsetki otrzymane przez rzeczony SICAR, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, są zwolnione z *impôt sur les revenus des collectivités* (podatku dochodowego od osób prawnych) w Luksemburgu.
- 6) W sytuacji, w której przewidziany w dyrektywie 2003/49 system zwolnienia z podatku u źródła z tytułu odsetek wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim nie ma zastosowania ze względu na stwierdzenie istnienia oszustwa lub nadużycia w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy, nie można powołać się na zastosowanie swobód zagwarantowanych przez traktat FUE w celu zakwestionowania uregulowania pierwszego państwa członkowskiego dotyczącego opodatkowania tych odsetek.

Poza taką sytuacją art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

- nie stoi on co do zasady na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym spółka będąca rezydentem, płacąca odsetki spółce niebędącej rezydentem, jest zobowiązana do pobrania podatku u źródła z tytułu tych odsetek, podczas gdy taki obowiązek nie spoczywa na tej spółce będącej rezydentem, jeżeli spółka otrzymująca odsetki również jest spółką będącą rezydentem, ale stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu przewidującemu taki podatek u źródła w przypadku płatności odsetek przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółki niebędącej rezydentem, podczas gdy spółka będąca rezydentem, która otrzymuje odsetki od innej spółki będącej rezydentem, nie podlega obowiązkowi zapłaty zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych przez pierwsze dwa lata opodatkowania, a zatem jest zobowiązana do zapłaty tego podatku w związku z tymi odsetkami dopiero w terminie znacznie dłuższym niż w przypadku tego podatku u źródła;
- stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które nakłada na spółkę będącą rezydentem, zobowiązaną do pobrania podatku u źródła z tytułu odsetek wypłacanych przez nią na rzecz spółki niebędącej rezydentem, w przypadku zwłoki w zapłacie tego podatku obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę o wyższej stawce niż stawka odsetek, która ma zastosowanie w przypadku zwłoki w zapłacie podatku dochodowego od osób prawnych, nałożonego między innymi na odsetki otrzymywane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem;
- stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu przewidującemu, że gdy spółka będąca rezydentem podlega obowiązkowi pobrania podatku u źródła z tytułu odsetek, jakie płaci spółce niebędącej rezydentem, nie uwzględnia się wydatków w postaci odsetek, bezpośrednio związanych z daną działalnością udzielania pożyczek, które to wydatki ta ostatnia spółka poniosła, podczas gdy zgodnie z tym uregulowaniem krajowym takie wydatki mogą zostać odliczone przez spółkę będącą rezydentem, która otrzymuje odsetki od innej spółki będącej rezydentem, w ramach ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu.

(¹) Dz.U. C 270 z 25.7.2016.

Dz.U. C 279 z 1.8.2016.