

Lieta C-484/19

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2019. gada 25. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 5. jūnijs

Prasītāja:

Lexel AB

Atbildētājs:

Skatteverket

[..]

PĀRSŪDZĒTAIS SPRIEDUMS

Kammarrätten i Stockholm (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā, Zviedrija)
2018. gada 29. jūnija spriedums lietās Nr. 5437–17 un 5438–17.

PRIEKŠMETS

Ienākuma nodoklis, u.c., lūgums Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Högsta förvaltningsdomstolen (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija)

NOLĒMA

atbilstoši LESD 267. pantam vēršies Eiropas Savienības Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar pielikumā minēto nolēmumu (Pielikumā protokols) **[oriģ. 1. lpp.]**

[..]

Pievienotais protokols

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu par LESD 49. panta interpretāciju

Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz jautājumu par to, vai ar LESD 49. pantā paredzēto brīvību veikt uzņēmējdarbību ir saderīgi tas, ka nodokļa uzlikšanas brīdī tiek atteikta atsevišķu procentu izdevumu atskaitīšana. Jautājums ir radies lietā, kurā Zviedrijas sabiedrībai tika liegta to procentu atskaitīšana, kas samaksāti Francijas sabiedrībai, kas ietilpst tanī pašā sabiedrību grupā. Francijas sabiedrība varēja izmantot saņemtos procentu maksājumus to zaudējumu kompensēšanai, kas bija radušies grupas saimnieciskajai darbībai Francijā. Atskaitīšana tika atteikta, pamatojoties uz tiesību normu, kurā ir paredzēts, ka nevar veikt to procentu izdevumu atskaitīšanu, kas ir saistīti ar parādsaistībām pret sabiedrību, kas ietilpst tanī pašā saistīto uzņēmumu grupā, ja galvenais šo parādsaistību iemesls ir tas, ka grupa saņemtu būtisku nodokļu atvieglojumu.
2. Attiecīgās tiesību normas sagatavošanas darba dokumentos ir norādīts, ka tā nav attiecināma uz procentu maksājumiem starp sabiedrībām, kas savā starpā var ierēķināt zaudējumus peļņā, veicot tā dēvētos pārvedumus grupas ietvaros. Noteikumi par pārvedumiem grupas ietvaros ir piemērojami tikai starp sabiedrībām, kas ir nodokļu maksātājas Zviedrijā. Šī iemesla dēļ lietā ir radušies jautājumi, tostarp par to, vai brīvībai veikt uzņēmējdarbību nav pretrunā tas, ka sabiedrībai tiek atteikta procentu atskaitīšana.

Piemērojamās Savienības tiesības

3. LESD 49. un 54. pantā ir aizliegti ierobežojumi citas dalībvalsts sabiedrības brīvībai veikt uzņēmējdarbību Zviedrijas teritorijā, piemēram, dibinot meitasuzņēmumu Zviedrijā [orig. 2. lpp.]

Piemērojamās valsts tiesību normas

Tiesību normas, kurās ir paredzēti tiesību saņemt procentu atskaitījumus par atsevišķām parādsaistībām ierobežojumi

4. Saskaņā ar *inkomstskattelag* (1999:1229) (1999. gada Likums Nr. 1229 par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”) 16. nodaļas 1. pantā paredzēto pamatnoteikumu procentu izdevumi ir atskaitāmi, ar nodokli apliekot sabiedrības saimniecisko darbību.

5. Tomēr attiecībā uz procentu izdevumiem, kas ir saistīti ar parādsaistībām starp vienas grupas sabiedrībām, pastāv konkrēti tiesību saņemt atskaitījumu ierobežojumi. Lietas apstākļu rašanās brīdī Likuma par ienākuma nodokli 24. nodaļas 10. a–10. f pantā bija paredzēts.
6. Atbilstoši 10.a pantam, lai piemērotu 10.b–10.f pantu, sabiedrības ir uzskatāmas par savstarpēji saistītām, ja viena no sabiedrībām, tieši vai netieši, īpašumtiesību dēļ vai kā citādi būtiski ietekmē citu sabiedrību, vai arī sabiedrībām galvenokārt ir kopīga vadība. Jēdziens “sabiedrība” attiecas uz juridiskām personām.
7. Atbilstoši 10.b pantam sabiedrība saistīto uzņēmumu grupā nedrīkst veikt tādu procentu izdevumu atskaitīšanu, kas ir saistīti ar parādsaistībām pret sabiedrību šajā saistīto uzņēmumu grupā, ja vien 10.d vai 10.e pantā nav noteikts citādi.
8. 10.d panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka procentu izdevumi, kas attiecas uz 10.b pantā minētajām parādsaistībām, ir atskaitāmi, ja ienākumi, kas atbilst procentu izdevumiem, ir jāapliek ar nodokli vismaz 10 % apmērā saskaņā ar tās valsts tiesisko regulējumu, kurā saistīto uzņēmumu grupas sabiedrība, kas faktiski var saņemt ienākumus, ir rezidente, ja tie ir vienīgie šīs sabiedrības ienākumi (turpmāk tekstā – “10 % noteikums”).
9. Tomēr 10.d panta trešajā daļā ir paredzēts, ka atskaitīšanu nevar veikt, ja parādsaistības galvenokārt ir radušās tāpēc, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu saņemt būtisku nodokļu atvieglojumu (turpmāk tekstā – “izņēmums”).
10. 10.e panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka pat gadījumā, ja nosacījums par 10 % noteikumu nav izpildīts, var veikt to procentu izdevumu atskaitīšanu, kas attiecas uz **[oriģ. 3. lpp.]** 10.b pantā minētajām parādsaistībām, ja parādsaistības, kas ir procentu izdevumu pamatā, galvenokārt ir radušās komerciālu iemeslu dēļ. Tomēr tas tā ir tikai gadījumā, ja saistīto uzņēmumu grupas sabiedrība, kas faktiski ir tiesīga saņemt ienākumus atbilstoši procentu izdevumiem, ir Eiropas Ekonomiskās zonas (EEZ) vai tādas valsts rezidente, ar kuru Zviedrija ir noslēgusi nodokļu nolīgumu.
11. 10.d panta trešajā daļā paredzētā izņēmuma sagatavošanas dokumentos ir sniegtas šādas norādes par šīs normas interpretāciju (prop. 2012/13:1, 250.–254. lpp.).
12. Tieši sabiedrībai, kas pieprasa atskaitīšanu, ir jāpierāda, ka parāds galvenokārt nav radies nodokļu iemeslu dēļ. “Galvenokārt” nozīmē aptuveni 75 % un vairāk. Novērtējums ir jāveic saistīto uzņēmumu grupas līmenī un jāņem vērā gan aizdevēja, gan aizņēmēja situācija. Parasti izņēmums nav attiecināms uz īstermiņa parādsaistībām un tā dēvētajām likviditāšu kompensēšanas darbībām (*cash-pool*).
13. Piemērojot šo izņēmumu, katrā atsevišķā gadījumā novērtējums ir jāveic, ņemot vērā visus attiecīgos apstākļus, lai noteiktu, vai galvenais veikto darījumu un radušos līgumattiecību iemesls ir tas, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu saņemt būtisku nodokļu atvieglojumu. Apstākļi, kas nosaka izņēmuma piemērojamību, piemēram, ietver to, ka aizdevums ir ņemts, lai finansētu saistītās sabiedrības

akciju vai kapitāldaļu iegādi no citas sabiedrības, kas arī ietilpst saistīto uzņēmumu grupā, vai arī to, ka procentu likmes ir augstas. Vēl viens svarīgs faktors ir tas, vai finansēšanu varēja veikt kapitāla ieguldījuma, nevis aizdevuma veidā.

14. Jāņem vērā arī apstākļi, vai ir veikti nepamatoti procentu maksājumi starp citām sabiedrībām, kas ietilpst saistīto uzņēmumu grupā. Piemēram, ja sabiedrība, kurai ir būtisks deficīts un trūkst naudas līdzekļu, ko izsniegt kā aizdevumu, joprojām tos aizdod, izmantojot naudas līdzekļu pārvedumus no citām sabiedrībām, kuras ietilpst saistīto uzņēmumu grupā, lai gūtu nodokļu priekšrocības. Gadījumā, ja parādsaistības ir radītas, lai attiecīgajā valstī saistīto uzņēmumu grupa varētu gūt priekšrocības no sabiedrības līdzekļu deficīta, veicot tajā aizdošanas vai kapitāla kreditēšanas darbības **[oriģ. 4. lpp.]**, atskaitīšana nebūtu pieļaujama. Jāuzskata, ka šāda darbība ir veikta, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu saņemt būtisku nodokļu atvieglojumu, piemēram, apejot noteikumus par pārvedumiem grupas ietvaros.
15. Vēl viena situācija, ko varētu apšaubīt, ir tāda, kad saistīto uzņēmumu grupa akciju vai kapitāldaļu iegādei izveido jaunu sabiedrību, kuras galvenais mērķis ir uzturēt šo aizdevuma prasījumu. Vēl viens faktors, kas jāņem vērā novērtējumā, ir līdzekļu izcelsme. No kreditora viedokļa raugoties, apstākļi, ka tie ir pašu radīti līdzekļi, kas tiek izsniegti kā aizdevums, var norādīt uz to, ka darījuma pamatā ir nopietni komerciāli iemesli. Jāņem vērā arī līmenis, kādā ar nodokli tiek aplikts procentu saņēmējs. Izņēmums netiek attiecināts uz procentu maksājumiem par iekšējiem aizdevumiem starp kapitālsabiedrībām, kuras ar nodokli tiek apliktas tradicionālā veidā, ja to starpā var veikt pārvedumus grupas ietvaros.
16. Tagad Likuma par ienākuma nodokli 24. nodaļas 10.a–10.f pants ir atcelts. Savukārt no 2019. gada 1. janvāra 24. nodaļas 18. pantā ir paredzēts, ka principā procentu izdevumu attiecībā uz parādsaistībām pret sabiedrību, kas ietilpst tajā pašā saistīto uzņēmumu grupā, atskaitīšanu var vienmēr veikt, ja saistīto uzņēmumu grupas sabiedrība, kas faktiski ir tiesīga saņemt ienākumus atbilstoši procentu izdevumiem, ir Eiropas Ekonomiskās zonas (EEZ) vai tādas valsts rezidente, ar kuru Zviedrija ir noslēgusi nodokļu nolīgumu. Tādēļ minētais ir piemērojams, neraugoties uz to, kāds nodokļu režīms tiek attiecināts uz procentu saņēmēju. Saskaņā ar šobrīd spēkā esošo regulējumu atskaitīšana tiks atteikta vienīgi gadījumā, ja parādsaistības ir radušās tikai vai gandrīz tikai tāpēc, lai saistīto uzņēmumu grupa saņemtu būtisku nodokļa atvieglojumu. Saskaņā ar tiesiskā regulējuma sagatavošanas darba dokumentiem “tikai vai gandrīz tikai” nozīmē aptuveni 90–95 % un līdz 100 % (prop. 2017/18:245, 184. lpp.).
17. Iemesls, kāpēc tika sašaurināta to noteikumu piemērošana joma, ar kuriem tiek paredzēti tiesību saņemt to aizdevuma procentu atskaitījumu, kas maksāti par saistīto uzņēmumu izsniegtajiem aizdevumiem, ierobežojumi, ir tāds, ka vienlaikus tika ieviesti citi grozījumu attiecībā uz tiesībām saņemt procentu izdevumu atskaitījumu uzņēmumu sektorā. Šie grozījumi tostarp ir balstīti uz Padomes Direktīvu (ES) 20116/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā

tirgus darbību [oriģ. 5. lpp.], un ESAO ieteikumiem par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu.

18. Tomēr, kā iepriekš minēts, uz šo lietu ir attiecināmas iepriekš piemērojamās Likuma par ienākuma nodokli 24. nodaļas 10.a–10.f panta normas.

Tiesību normas par pārvedumiem grupas ietvaros

19. Tiesību normas par pārvedumiem grupas ietvaros ir paredzētas Likuma par ienākuma nodokli 35. nodaļā. Šo tiesību normu mērķis ir atļaut peļņas sadali sabiedrību grupas ietvaros, veicot tās nodošanu.
20. 1. un 3. pantā ir paredzēts, ka, ievērojot konkrētus nosacījumus, atskaitīšanu piemēro pārvedumiem grupas ietvaros, ko mātesuzņēmums veic pilnībā piederošam meitasuzņēmumam, vai pilnībā piederošs meitasuzņēmums veic mātesuzņēmumam. Grupas ietvaros veiktais pārvedums ir jānorāda kā saņēmēja ienākumi.
21. 2. panta pirmajā daļā ir paredzēts, ka jēdziens “mātesuzņēmums”, tostarp ir jāsaprot kā Zviedrijas akciju sabiedrība, kurai pieder vairāk nekā 90 % akciju citā Zviedrijas akciju sabiedrībā. Normas otrajā daļā ir paredzēts, ka jēdziens “pilnībā piederošs meitasuzņēmums” ir jāsaprot kā mātesuzņēmumam piederošs uzņēmums.
22. 4.–6. pantā ir paredzēti noteikumi, saskaņā ar kuriem atskaitīšanu var attiecināt arī uz tiem pārvedumiem grupas ietvaros, kuri veikti meitasuzņēmumam, kas netieši pieder ar cita meitasuzņēmuma starpniecību, kā arī grupas pārvedumiem, kas veikti starp diviem tieši vai netieši piederošiem meitasuzņēmumiem.
23. 2.a pantā ir paredzēts, ka, piemērojot tiesību normas par pārvedumiem grupas ietvaros, sabiedrība, kas nav Zviedrijas sabiedrība un ir EEZ valsts rezidente, un ir pielīdzināma Zviedrijas akciju sabiedrībai, ir uzskatāma par šādu sabiedrību. Tomēr minētais ir piemērojams tikai gadījumā, ja Zviedrijā ar nodokli tiek aplikta grupas ietvaros veiktā pārveduma saņēmēja saimnieciskā darbība, uz kuru attiecas grupas ietvaros veiktais pārvedums. [oriģ. 6. lpp.]

Faktiskie apstākļi

24. Lieta attiecas uz Zviedrijas akciju sabiedrību “Lexel”, kas ietilpst sabiedrību grupā “Schneider Electric Group” [turpmāk tekstā – “Grupa”]. Grupa darbojas daudzās valstīs. Grupas mātesuzņēmums ir Francijas sabiedrība “Schneider Electric SE”.
25. Grupā ietilpst arī Beļģijas sabiedrība “Schneider Electric Services International” (turpmāk tekstā – “SESI”). Pirms attiecīgā darījuma veikšanas šajā lietā 85 % šīs sabiedrības kapitāla piederēja Francijas sabiedrībai “Schneider Electric Industries SAS” (turpmāk tekstā – “SEISAS”) un 15 % piederēja Spānijas saistītajai sabiedrībai “Schneider Electric España SA” (turpmāk tekstā – “SEE”).

26. 2011. gada decembrī *Lexel* iegādājās 15 % *SEE* piederošo *SESI* akciju. Līdzekļus šī darījuma finansēšanai *Lexel* aizņēmas no Francijas saistītās sabiedrības *Bossière Finances SNC* (turpmāk tekstā – “*BF*”). *Lexel*, *BF*, *SESI* un *SEE* visi, tieši vai netieši, ir *SEISAS* meitasuzņēmumi. 2013. un 2014. gadā *Lexel* maksāja *BF* aizdevuma procentus attiecīgi par summu aptuveni 58 miljonu EUR apmērā (2013. gads) un aptuveni 62 miljonu SEK apmērā (2014. gads) un atskaitīja šos procentus savās nodokļu deklarācijās.
27. *BF* ir Grupas iekšējā banka. Tā tostarp nodarbojas ar Grupas “*cash-pool*” darījumiem un ir izsniegusi aizdevumus aptuveni 100 dažādām saistītajām sabiedrībām. *BF* maksā uzņēmuma ienākuma nodokli Francijā un ietilpst fiskālajā vienībā Francijā, kurā ietilpst aptuveni 60 Francijas saistītās sabiedrības tajos gados, kas attiecas uz izskatāmo lietu. Sabiedrības šāda veida fiskālajās vienībās var ierēķināt citā šīs vienības sabiedrībā radušos deficītu savos pāri palikušajos līdzekļos.
28. 2013. un 2014. gadā uzņēmuma ienākuma likme Francijā bija 34,43 %. Tomēr, tā kā fiskālā vienība uzrādīja deficītu, šajos gados ar nodokli netika aplikti procentu ienākumi. Zviedrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa likme šajos gados bija 22 %.
29. *Skatteverket* [Ieņēmumu dienests] atteica procentu izdevumu saistībā ar *BF* izsniegto aizdevumu atskaitīšanu. *Skatteverket* konstatēja, ka *Lexel* un *BF* abas ietilpst saistīto uzņēmumu grupā, kas nozīmē, ka saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 24. nodaļas 10.b pantu [oriģ. 7. lpp.] procentu izdevumi principā nav atskaitāmi. Tad *Skatteverket* pārbaudīja, vai ir piemērojams 10.d panta pirmajā daļā paredzētais 10 % noteikums. Saskaņā ar šo noteikumu ir jāveic hipotētiska pārbaude par to, kāds nodokļu režīms tiktu piemērots procentiem attiecībā uz to saņēmēju, ja vērā tiktu ņemti tikai šie ienākumi. Līdz ar to, lai pamatojoties uz šo noteikumu, varētu veikt procentu atskaitīšanu, pietiek ar to, ka procentu ienākumi ir apliekami ar nodokli un piemērojamā nodokļa likme ir vismaz 10 % apmērā. Atsaucoties uz Francijā piemērojamo nodokli, *Skatteverket* secināja, ka ir piemērojams 10 % noteikums.
30. Minētais radīja jautājumu par to, vai atskaitīšana joprojām būtu jāatsaka, pamatojoties uz 10.d panta trešo daļu. *Lexel* norādīja, ka *SESI* akciju vai kapitāldaļu no *SEE* iegādes iemesls bija tas, ka *SEE* bija vajadzīgs kapitāls saistībā ar citas sabiedrības, *Spanish Telvent Group*, iegādi no ārējiem pārdevējiem. Šo iegādes darījumu *SEE* galvenokārt finansēja ar aizdevumiem, kā arī *SEE* jau bija ņēmusi iekšējus un ārējus aizdevumus pirms *SESI* akciju vai kapitāldaļu iegādes. Lai samazinātu savas finansēšanas izmaksas, *SEE* pārdeva tai piederošās *SESI* akcijas vai kapitāldaļas un atmaksāja šos aizdevumus.
31. *Lexel* uzskata, ka tās veiktā *SESI* akciju vai kapitāldaļu iegādes darījuma mērķis nebija piešķirt Grupai nodokļa atvieglojumu. *Lexel* arī apgalvoja, ka nekāds nodokļu atvieglojums nav radies, jo *BF* deficītu, kas radies, veicot saimniecisko darbību Francijā, varēja ierēķināt procentu ienākumos. *Lexel* uzskata, ka faktiski ir jāņem vērā apstākļi, ka tādējādi šis deficīts tika novērsts un to vairs nevarēs

- ierēķināt peļņā, kas tiks gūta nākotnē. Tādējādi ieņēmumi, kas atbilst procentu ienākumiem, galu galā tiktu aplikti ar nodokli, turklāt, piemērojot augstāku nodokļu likmi nekā Zviedrijā piemērojamā likme. Visbeidzot, *Lexel* apgalvoja, ka izņēmuma piemērošana ir pretrunā Savienības tiesību normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību.
32. Savukārt *Skatteverket* uzskatīja, ka izņēmums bija piemērojams. *Skatteverket* secināja, ka *SEE* sāka uzrādīt deficītu 2011. gadā un ka darījums tika veikts tā, lai atskaitīšanu par procentu izmaksām saistībā ar *SESI* akciju vai kapitāldaļu iegādi varētu piemērot Zviedrijā, nevis Spānijā. Tā kā [orig. 8. lpp.] atbilstošie procentu ienākumi netika aplikti ar nodokli Francijā, jo tos tajā varēja izmantot deficīta kompensēšanai, *Skatteverket* uzskatīja, ka procentu atskaitīšanas atļaušana Zviedrijā radītu būtisku nodokļu atvieglojumu saistīto uzņēmumu grupai. *Skatteverket* arī secināja, ka šis nodokļu atvieglojums būtu uzskatāms par galveno parādsaistību iemeslu. Visbeidzot, *Skatteverket* konstatēja, ka izņēmuma piemērošanu nevar uzskatīt par tādu, kas ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību.
 33. *Lexel* apstrīdēja *Skatteverket* lēmumu *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Administratīvā tiesa Stokholmā, Zviedrija), kas apstiprināja *Skatteverket* konstatējumu par to, ka, balstoties uz izņēmumu, atskaitīšana ir jāatsaka un ka minētais nav uzskatāms par pretēju Savienības tiesībām. Attiecībā uz jautājumu par izņēmuma saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību *Förvaltningsrätten* secināja, ka, pamatojoties uz tā formulējumu, noteikums ir piemērojams, neatkarīgi no tā, kur atrados procentu saņēmējs. Tomēr, ja *BF* būtu bijusi Zviedrijas sabiedrība, izņēmums nebūtu piemērojams, jo šajā gadījumā *Lexel* un *BF* būtu varējušas savstarpēji veikt pārvedumu grupas ietvaros. Saskaņā ar sagatavošanas darba dokumentiem tādā gadījumā procentu atskaitīšana neradītu būtisku nodokļu atvieglojumu. Pamatojoties uz to, *Förvaltningsrätten* noteica, ka izņēmuma piemērošana rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Tomēr *Förvaltningsrätten* secināja, ka šis ierobežojums var tikt attaisnots.
 34. *Lexel* iesniedza apelācijas sūdzību par šo nolēmumu *Kammarrätten i Stockholm* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā), kas noraidīja apelācijas sūdzību. *Kammarrätten* noteica, ka lietas apstākļi liecina par to, ka parādsaistības ir izveidotas, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu gūt priekšrocības no deficīta, kamēr tanī pašā laikā Zviedrijā tiktu pieļauta atskaitīšana. *Kammarrätten* uzskatīja, ka sabiedrība nav pierādījusi, ka parādsaistību rašanās iemesls galvenokārt nav bijis tas, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu gūt būtisku nodokļu atvieglojumu. Tādēļ izņēmums ir piemērojams.
 35. *Kammarrätten* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) arī apstiprināja *Förvaltningsrätten* (Administratīvā tiesa Stokholmā) konstatējumu, ka izņēmuma piemērošana rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Attiecībā uz tiesībām saņemt procentu atskaitījumu *Kammarrätten* arī secināja, ka situācija, kurā komerciāli aktīvas saistītās sabiedrības maksā procentus saistītajām sabiedrībām citās dalībvalstīs, ir objektīvi salīdzināma ar [orig. 9. lpp.] situāciju,

kurā procenti tika maksāti Zviedrijas sabiedrībām, kas ietilpst Grupā. Tomēr, tāpat kā *Förvaltningsrätten, Kammarrätten* uzskatīja, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums varētu būt attaisnojams. Šajā ziņā *Kammarrätten* norādīja, ka izņēmums ir paredzēts, lai novērstu nodokļu apiešanu, un ka tas efektīvi saglabā līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm. *Kammarrätten* uzskata, ka izņēmums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos mērķus, kā arī, ņemot vērā sagatavošanas darba dokumentos sniegtās norādes par noteikuma piemērošanu, tas bija pietiekami paredzams sabiedrībām, uz kurām tas attiecas.

36. *Lexel* iesniedza pārsūdzību arī par *Kammarrätten* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) spriedumu *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija), kas atļāva iesniegt apelācijas sūdzību attiecībā uz jautājumu par to, vai brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā ir tas, ka, balstoties uz izņēmumu, tiek atteikta procentu maksājumu atskaitīšana saistībā ar aizdevumu, ko ir izsniegusi sabiedrība, kas ietilpst vienā saistīto uzņēmumu grupā ar aizņēmēju sabiedrību. Jautājuma izskatīšana par atļauju iesniegt apelācijas sūdzību lietas pārējā daļā ir atlikta.
37. Tādēļ saskaņā ar tā jautājumu formulējumu, par kuru ir atļauts iesniegt apelācijas sūdzību, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) nepārbaudīs *Kammarrätten* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) konstatējumu par to, ka izskatāmajā lietā ir izpildīti kritēriji izņēmuma piemērošanai. *Högsta förvaltningsdomstolen* pārbaude attieksies vienīgi uz jautājumu par to, vai izņēmuma piemērošana ir pretrunā Savienības tiesībām. Tomēr nekas neliedz *Högsta förvaltningsdomstolen* vēlāk pārbaudīt citus jautājumus šajā lietā, ja tā uzskatīs to par pamatotu.

Lietas dalībnieku apsvērumi

Lexel

38. Izņēmuma piemērošana rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, uzskatāms, ka pastāv būtisks nodokļu atvieglojums, ja procentu saņēmējs ir rezidents dalībvalstī, kas piemēro zemāku nodokļa likmi nekā [oriģ. 10. lpp.] Zviedrijas likme. Otrkārt, izņēmums, skatīts kopā ar noteikumiem attiecībā uz pārvedumiem grupas ietvaros, praktiski vienmēr ir pamats procentu atskaitīšanai, ja ir izpildīti kritēriji attiecībā uz pārvedumiem grupas ietvaros, kas tā nav, ja procentu saņēmējs nav Zviedrijas sabiedrība, kas nav apliekama ar nodokli Zviedrijā. Tādēļ izņēmums ietver negatīvu diferencētu attieksmi pārrobežu situācijās.
39. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nevar tikt attaisnots ar vajadzību novērst nodokļu apiešanu vai saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, neatkarīgi no tā, vai attaisnojumi tiek ņemti vērā atsevišķi vai kopā. Izņēmuma mērķis ir apkarot nodokļu apiešanu, taču

tas neattiecas tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām. Izskatāmā lieta attiecas uz reāliem uzņēmumiem un sabiedrībām, kas veic reālu saimniecisko darbību. Attiecīgajām parādsaistībām ir arī piemērotas procentu likmes, kas atbilst tirgus līmenim.

40. Izņēmums nav tieši vērsts uz līdzsvarota nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu. Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums pats par sevi nevar ietekmēt nodokļa likmi vai procentu saņēmēja iespējamo deficītu. Procentu atskaitīšana vienmēr samazinās nodokļu saistības aizņēmējas sabiedrības domicila valstī un palielinās nodokļa saistības aizdevējas sabiedrības domicila valstī. Tas varētu būt apdraudējums dalībvalsts nodokļu bāzei, bet ne nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam, par kuru dalībvalstis ir vienojušās.
41. Samērīguma novērtējumu nevar veikt, lai aizsargātu Zviedrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi, jo tas nav pieņemams attaisnojums. Izņēmums ietver pieņemumu par to, ka nodokļi tiek apieti visās situācijās, par kurām uzskatāms, ka pārrobežu parādsaistības rada būtisku nodokļu atvieglojumu, kas nav samērīgs.
42. Izņēmuma piemērošana ievērojami pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst nepamatotu nodokļa atvieglojumu saņemšanu, jo procentu atskaitīšana ir atteikta galīgi un pilnībā. Šajā lietā atteikums [oriģ. 11. lpp.] veikt atskaitīšanu var būt par iemeslu dubultai aplikšanai ar nodokli, jo nodokļa atvieglojumam Francijā ir tikai pagaidu raksturs. Tādēļ samērīgāka pieeja būtu atlikt atskaitīšanas piemērošanu līdz brīdim, kad saimnieciskā darbība Francijā sāk uzrādīt pārpalikumu.
43. Turklāt nevar prasītajā konkrētības pakāpē paredzēt izņēmuma piemērošanu. Apstākļi, uz kuriem ir atsauce tiesību normas sagatavošanas darba dokumentos, nav tādi objektīvi un pārbaudāmi apstākļi, kas var sniegt norādes par to, vai darījums ir pilnīgi mākslīga struktūra.

Skatteverket

44. Izņēmums ir piemērojams procentu izdevumiem, kas attiecas uz parādsaistībām pret sabiedrībām vienas saistīto uzņēmumu grupas ietvaros, neatkarīgi no tā, kur atrodas to domicils, un neatkarīgi no tā, vai tās ir tiesīgas veikt pārvedumus grupas ietvaros, ievērojot saistības nodokļu jomā. Arī gadījumos, kad pārvedumus grupas ietvaros var veikt starp divām Zviedrijas sabiedrībām, tiesības saņemt procentu izdevumu atskaitījumu ir jāpārbauda, ņemot vērā izņēmumu. Ja nepastāv ierobežojumi veikt pārvedumus grupas ietvaros starp sabiedrībām, pārbaudē varēs secināt, ka parādsaistības to starpā nav radušās galvenokārt nodokļu iemeslu dēļ, jo šādā gadījumā sabiedrības varētu veikt attiecīgo atskaitīšanu, īstenojot pārvedumus grupas ietvaros. Apstākļi, ka, vērtējot izņēmuma piemērojamību, reizēm tiek konstatēts, ka tas ir attiecināms, un reizēm, ka tas nav attiecināms, nenozīmē to, ka noteikums rada tādu negatīvu atšķirīgu attieksmi, kas ir pielīdzināma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam.

45. Tomēr, ja ierobežojums tiktu konstatēts, tas var tikt attaisnots ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un apkarot nodokļu apiešanu, kā arī izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Ja šos attaisnojuma iemeslus izvērtē kopā, valsts tiesību normai nav jābūt vērstai tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām. **[oriģ. 12. lpp.]**
46. Vispārējais to noteikumu mērķis, kas ierobežo tiesības saņemt procentu atskaitījumu, ir novērst nodokļu bāzes samazināšanu gan pilnīgi iekšējās, gan pārrobežu situācijās. Pārrobežu situācijās noteikumu mērķis ir kavēt to, lai ar nodokli neaplikta peļņa netiek pārskaitīta no Zviedrijas uz citu dalībvalsti, tā sekmējot līdzsvarota nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu.
47. Noteikumi par pārvedumiem grupas ietvaros ir vērsti uz to, lai peļņu varētu sadalīt starp uzņēmumiem, kuri ar nodokli tiek aplikti Zviedrijā. Tādēļ noteikumi nav piemērojami iekšzemes grupas sabiedrībām, kas netiek apliktas ar nodokli vai kam tiek piemērots īpašs nodokļu režīms, kā arī tie nav attiecināmi uz grupas sabiedrībām, kas nav Zviedrijas sabiedrības un kas nav nodokļu maksātājas Zviedrijā. Parādsaistības grupas ietvaros var sakārtot tā, lai apietu noteikumus par pārvedumiem grupas ietvaros, ko tieši cenšas novērst ar noteikumiem par procentu atskaitīšanu.
48. Pārbaudot tiesības saņemt procentu atskaitījumu saskaņā ar izņēmumu, katrā individuālā gadījumā vienmēr izvērtē to, vai parādsaistības ir radušās galvenokārt tāpēc, lai saistīto uzņēmumu grupa varētu iegūt būtisku nodokļu atvieglojumu. Lai atteiktu atskaitīšanu, attiecīgo parādsaistību pamatā jābūt galvenokārt nodokļu apsvērumiem. Līdz ar to procentu izdevumu atskaitīšana netiek atteikta automātiski tikai tāpēc, ka aizdevumu ir izsniegusi sabiedrība citā dalībvalstī. Piemērojamās prasības par pierādījumu iesniegšanu ir tādas pašas kā visos pārējos gadījumos, kad tiek lūgts piemērot atskaitīšanu.
49. Izņēmums ir vērsts uz pašām parādsaistībām, nevis uz procentu summu kā tādu. Tādēļ nav nesamērīgi atteikt saņemt atskaitījumu attiecībā uz visu procentu summu. Tiesību normas sagatavošanas darba dokumentos ir sniegtas pietiekamas norādes par to, kad ir jāpiemēro izņēmums.

Prejudiciālā nolēmuma nepieciešamība

Ievads

50. Izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka *Lexel* un *BF* abas ietilpst saistīto uzņēmumu grupā un ka ir izpildīts 10 % noteikuma kritērijs. Turklāt *Kammarrätten* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) ir **[oriģ. 13. lpp.]** secinājusi, ka ir izpildīti izņēmuma kritēriji. Kā norādīts iepriekš 36. un 37. punktā, saskaņā ar tā jautājumu formulējumu, par kuru ir atļauts iesniegt apelācijas sūdzību, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nepārbaudīs *Kammarrätten*

nostāju šajā ziņā. Līdz ar to atliek izvērtēt to, vai to procentu maksājumu atskaitīšanas atteikums *Lexel*, kas ir veikti *BF*, pamatojoties uz izņēmumu, ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

Komisijas oficiāla paziņojuma vēstule

51. Komisija ir uzsākusi procedūru sakarā ar pienākumu neizpildi pret Zviedriju un 2014. gadā nosūtītajā oficiāla paziņojuma vēstulē apgalvoja, ka Zviedrijas ierobežojumi attiecībā uz tiesībām saņemt atskaitījumu par aizdevuma procentu maksājumiem grupas ietvaros saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 24. nodaļas 10.b–10.e pantu ir pretrunā LESD 49. pantam, ja šie ierobežojumi tiek attiecināti uz grupām, kurās procenti tiek maksāti grupas sabiedrībām, kas atrodas citā dalībvalstī (Komisijas atsauce *SG–Greffe* (2014) D/17633, lietas numurs 2013/4206).
52. Zviedrijas valdība atbildēja Komisijai, norādot, ka, pēc tās domām, tiesību saņemt procentu atskaitījumu ierobežojumi nerada nekādus tiešus vai netiešus brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus. Valdība uzskata, ka gadījumā, ja tiktu konstatēts, ka pastāv netiešs ierobežojums, tas varētu tikt attaisnots (Fi2014/4205).

Vai pastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums?

53. Tiesību normas par izņēmumu formulējums neliecina par to, ka tiktu nošķirti procenti, kas tiek maksāti Zviedrijas saņēmējiem, un procenti, kas tiek maksāti saņēmējiem, kas nav Zviedrijas saņēmēji. Tomēr *Lexel* apgalvo, ka praksē šis noteikums nozīmē to, ka nelabvēlīgs nodokļu režīms tiek piemērots attiecībā uz procentiem, kas maksāti saņēmējiem, kas nav Zviedrijas saņēmēji, un līdz ar to tiek radīts brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Novērtējot, vai tas tā ir, tostarp svarīgi varētu būt šādi apstākļi.
54. Attiecībā uz Zviedrijas saņēmējiem – noteikumi, ar kuriem ierobežo tiesības saņemt procentu izdevumu atskaitījumu, galvenokārt attiecas uz procentu maksājumiem, kas veikti ieguldījumu sabiedrībām [**oriģ. 14. lpp.**], kurām tiek piemērots īpašs nodokļu režīms, un tādiem no nodokļu maksāšanas atbrīvotiem subjektiem kā pašvaldības, noteiktas bezpeļņas organizācijas un fondi.
55. Tomēr noteikumi var skart arī procentu maksājumus, kas veikti Zviedrijas akciju sabiedrībām, kam tiek piemērots parasts nodokļu režīms. Uz šādiem procentu maksājumiem vienmēr tiek attiecināts 10 % noteikums, bet atskaitīšana var tikt atteikta, ja ir piemērojams noteikums par izņēmumu. Ja sabiedrība var veikt un saņemt savstarpējus pārvedumus grupas ietvaros bez ierobežojumiem, ievērojot saistības nodokļu jomā, no tiesību normas sagatavošanas darba dokumentiem izriet, ka izņēmuma noteikums nav piemērojams. Tomēr uz procentu maksājumiem to Zviedrijas akciju sabiedrību starpā, kas ietilpst vienā saistīto uzņēmumu grupā, bet neatbilst kritērijiem, lai varētu veikt un saņemt pārvedumus grupas ietvaros, piemēram, prasība par [akciju vai kapitāla daļu] īpašumtiesībām vismaz 90 % apmērā, varētu tikt attiecināts izņēmums.

56. Izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka *Lexel* un *BF* būtu varējušas savā starpā veikt pārvedumus grupas ietvaros, ja *BF* būtu bijusi Zviedrijas sabiedrība, un ka šajā gadījumā izņēmuma noteikums nebūtu piemērojams. Pamatojoties uz to, *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Administratīvā tiesa Stokholmā) un *Kammarrätten i Stockholm* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) secināja, ka pastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Tomēr *Skatteverket* ir pretējās domās, kā arī Zviedrijas valdība uzskata, ka noteikumi par procentu atskaitīšanu nerada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

Vai iespējama ierobežojums var tikt attaisnots?

57. Ja tiktu secināts, ka atteikums piemērot procentu atskaitīšanu rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ir jānosaka, vai šāds ierobežojums varētu tikt pamatots. Šajā lietā izvirzītais pamatojums ietver vēlmi apkarot nodokļu apiešanu un saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.
58. Saskaņā ar tiesību normas sagatavošanas darba dokumentiem izņēmuma vispārējais mērķis ir novērst agresīvu plānošanu nodokļu jomā, izmantojot procentu atskaitīšanu (prop. 2012/13:1, 251. lpp.) [orig. 15. lpp.]. Saskaņā ar Tiesas judikatūru mērķis apkarot nodokļu apiešanu ir pieņemams pamatojums. Tomēr *Lexel* apgalvo, ka izņēmums nevar būt pieņemams, pamatojoties uz šo iemeslu, jo tas neattiecas tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām (skat., piemēram, spriedumu *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. punkts). Savukārt *Skatteverket* apgalvo, ka gadījumā, ja mērķis novērst nodokļu apiešanu ir apvienots ar citu pamatojumu, noteikumi, kuri nav tieši vērsti tikai uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, var arī būt pieņemami (skat., piemēram, spriedumu *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2006:763, 42.–51. punkts).
59. *Skatteverket* arī apgalvo, ka izņēmums ir vērsts uz to, lai netiktu apieti noteikumi par pārvedumiem grupas ietvaros, parādsaistības grupas ietvaros veidojot tā, lai ar Zviedrijā gūto peļņu kompensētu deficītu citās valstīs (skat. arī prop. 2012/13:1, 254. punkts). Eiropas Savienības Tiesa vairākos nolēmumos, izņemot atsevišķus tā dēvēto galīgo zaudējumu gadījumus, ir noteikusi, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā nav tas, ka saistītie uzņēmumi, kas nav iekšzemes uzņēmumi, tiek izslēgti no noteikumu par peļņas sadali grupas ietvaros piemērošanas jomas. Tomēr Tiesas judikatūrā ir arī noteikts, ka minētais nozīmē to, ka saistītajiem uzņēmumiem, kas nav iekšzemes uzņēmumi, netiek piemēroti nodokļu atvieglojumi, kas nav īpaši saistīti ar šādu peļņas sadales režīmu (skat., piemēram, spriedumu *X BV* un *X NV*, C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110, 39.–42. punkts).
60. Spriedums lietā *X BV* attiecās uz Nīderlandes noteikumiem par procentu atskaitīšanu. Noteikumi attiecās uz procentiem par aizdevumiem no saistītajām sabiedrībām, kad aizdevums bija saistīts ar saistītās sabiedrības kapitāldaļu iegādi. Saskaņā ar šiem noteikumiem procentu atskaitīšana bija iespējama, ja sabiedrība, kuras kapitāldaļas iegādājās, ietilpa vienā fiskālajā vienībā ar sabiedrību, kas veic

iegādi. Tomēr, ja sabiedrība neietilpa šādā vienībā, tiesības saņemt atskaitījumu bija atkarīgas no tā, vai ir pārliecinoši pierādīts, ka aizdevuma un iegādes darījuma pamatā pārsvarā ir saimnieciski apsvērumi, vai arī ka ir taisnīgi aplikt ar nodokli procentus attiecībā uz to saņēmēju. Eiropas Savienības Tiesa secināja, ka šī atšķirīgā attieksme ir uzskatāma par nepamatotu šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

61. Nīderlandes noteikumi par fiskālajām vienībām atbilst noteikumiem par pārvedumiem grupas ietvaros Zviedrijas nodokļu sistēmā. Tādējādi spriedumā lietā *X BV* Tiesa **[oriģ. 16. lpp.]** secināja, ka saikne starp noteikumiem par procentu atskaitīšanu un noteikumiem par fiskālām vienībām nenozīmē to, ka Nīderlandes tiesību normas var tikt pamatotas. Tomēr viena atšķirība starp tiesību aktiem, kas tika izvērtēti spriedumā *X BV*, un Zviedrijas tiesību aktiem ir tāda, ka saskaņā ar Nīderlandes regulējumu atskaitīšanas piemērošanas nosacījumi atšķirās atkarībā no tā, vai iegūstamā sabiedrība ietilpa vienā fiskālajā vienībā ar ieguvēju sabiedrību vai ne. Savukārt Zviedrijas tiesiskajā regulējumā tiesības saņemt atskaitījumu ir saistītas ar to, vai procentu maksātājs un to saņēmējs savstarpēji var ierēķināt zaudējumus peļņā, veicot pārvedumus sabiedrību ietvaros. Šķiet, spriedumā lietā *X BV* Tiesa piešķirā nozīmi apstāklim, ka Nīderlandes tiesību aktos nav paredzēta saikne starp tiesībām saņemt atskaitījumu un procentu aplikšanu ar nodokli attiecībā uz saņēmēju (skat. sprieduma 41. punktu). *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) uzskata, ka Eiropas Savienības Tiesas konstatējumus spriedumā *X BV* nevar tā vienkārši attiecināt uz Zviedrijas tiesisko regulējumu.
62. Vēl viens jautājums, par kuru lietas dalībniekiem ir atšķirīgi viedokļi, ir par to, vai izņēmuma piemērojamība ir pietiekami paredzama, tādējādi attiecinot uz to prasību par tiesisko drošību (skat., piemēram spriedumu *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 56.–59. punkts). Lai konstatētu, vai tas tā ir, ir jānosaka, vai tiesību normas sagatavošanas darba dokumentos, kas iepriekš minēti 11.–15. punktā, ir sniegtas pietiekamas norādes par minētās normas piemērošanu.

Rezumējums

63. Kopumā *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) secina, ka ir atšķirīgi viedokļi par izņēmuma saderību ar Savienības tiesībām. *Lexel* viedoklis par to, ka procentu atskaitīšanas atteikums sabiedrībai, pamatojoties uz izņēmumu, ir pretrunā Savienības tiesību aktiem, ir atbalstīts Komisijas oficiālā paziņojuma vēstulē. *Skatteverket*, Zviedrijas valdībai, *Förvaltningsrätten i Stockholm* (Administratīvā tiesa Stokholmā) un *Kammarrätten i Stockholm* (Administratīvā apelācijas tiesa Stokholmā) ir pretējs viedoklis, un tās uzskata, ka Savienības tiesību akti neaizliedz piemērot atskaitīšanas atteikumu.
64. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) arī uzskata, ka, pamatojoties uz Tiesas esošo judikatūru, nevar pārliecinoši secināt, kurš no šiem **[oriģ. 17. lpp.]** viedokļiem būtu pareizs. Tādēļ ir jāiesniedz Eiropas Savienības Tiesai lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.

Prejudiciālais jautājums

65. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) lūdz sniegt atbildi uz šādu prejudiciālo jautājumu.
66. Vai ar LESD 49. pantu ir saderīgi tas, ka Zviedrijas sabiedrībai tiek atteikta to procentu atskaitīšana, kas ir maksāti sabiedrībai, kas ietilpst tanī pašā saistīto uzņēmumu grupā un kas ir rezidente citā dalībvalstī, pamatojoties uz to, ka par galveno parādsaistību iemeslu ir uzskatāms tas, ka saistīto uzņēmumu grupa saņemtu būtisku nodokļu atvieglojumu, pieņemot, ka šāds nodokļu atvieglojums nepastāvētu, ja abas iesaistītās būtu bijušas Zviedrijas sabiedrības, jo šajā gadījumā uz tām būtu attiecināmi noteikumi par pārvedumiem grupas ietvaros?